

**CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – UNICEUB**

**FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS**

**RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO**

**CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS  
NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS: ANÁLISE NORMATIVA,  
DOCTRINÁRIA, E JURISPRUDENCIAL**

Brasília  
2013

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS  
NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS: ANÁLISE NORMATIVA,  
DOUTRINÁRIA, E JURISPRUDENCIAL

DISSERTAÇÃO APRESENTADA PARA  
OBTENÇÃO DO TÍTULO DE BACHAREL  
EM DIREITO PELO CENTRO  
UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA.  
ORIENTADORA: PROFESSORA  
DOUTORANDA ARIANE COSTA  
GUIMARÃES

Brasília  
2013

BRITO, Roni Peterson Bernardino de.

Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na aquisição de insumos: análise normativa, doutrinária, e jurisprudencial. - Brasília: 2013.

Dissertação apresentada para obtenção do título de Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Brasília.

1. Direito Tributário. 2. Contribuição para o PIS/Pasep. 3. Cofins. 4. Insumos.

CDU

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS  
NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS: ANÁLISE NORMATIVA,  
DOCTRINÁRIA, E JURISPRUDENCIAL

DISSERTAÇÃO APRESENTADA PARA  
OBTENÇÃO DO TÍTULO DE BACHAREL  
EM DIREITO PELO CENTRO  
UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA.  
ORIENTADORA: PROFESSORA  
DOUTORANDA ARIANE COSTA  
GUIMARÃES

Brasília, de 2013.

Banca examinadora

---

---

---

A meus pais e irmãos e a minha esposa,  
presentes de Deus na minha vida, que me  
apoiaram em toda a jornada que culmina  
com a apresentação deste trabalho.

“Para se conhecer a sabedoria e a instrução;  
para se entenderem, as palavras da prudência.  
Para se receber a instrução do entendimento,  
a justiça, o juízo e a eqüidade;  
Para dar aos simples, prudência,  
e aos moços, conhecimento e bom siso;  
O sábio ouvirá e crescerá em conhecimento,  
e o entendido adquirirá sábios conselhos;  
Para entender os provérbios e sua interpretação;  
as palavras dos sábios e as suas proposições.  
O temor do Senhor é o princípio do conhecimento;  
os loucos desprezam a sabedoria e a instrução.”

Provérbios. Capítulo 1, versículos 2 a 7.

## RESUMO

A presente monografia cuida de perquirir a abrangência da espécie de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativa à aquisição de insumos para produção de bens ou para prestação de serviços. O desafio é identificar a correta interpretação do termo “insumo” utilizado na legislação de regência para definir os contornos da mencionada hipótese de creditamento. A elucidação da questão, conquanto relevante para a correta interpretação e aplicação da legislação das referidas contribuições, mostra-se complexa em razão da singeleza com que esta versou sobre a matéria correlata. Após a análise das manifestações normativas, administrativas, jurisprudenciais e doutrinárias sobre a controvérsia, conclui-se que, na legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o termo “insumo” abrange bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços destinados à venda ou necessários ao funcionamento de máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados nas citadas atividades.

Palavras-chave: Direito tributário. Contribuição para o PIS/Pasep. Cofins. Não cumulatividade. Créditos. Insumos.

## **ABSTRACT**

This monograph looks after assert the scope of the kind of credit of the non-cumulative Contribution to PIS/Pasep and Cofins on the purchase of inputs for production of goods or provision of services. The challenge is to identify the correct interpretation of the term "input" used in the current law to define the contours of that hypothesis crediting. The elucidation of the question, although relevant to the correct interpretation and enforcement of these contributions, it shows complex because of the simplicity with which it expounded upon related matters. After analyzing the manifestations normative, administrative, doctrinal and jurisprudential on the controversy, it is concluded that the law of the non-cumulative Contribution to PIS/Pasep and Cofins, the term "input" covers goods and services directly used in production of goods or services for sale or for the operation of machinery, equipment and vehicles used directly in the aforementioned activities.



## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>1. DOS REGIMES DE APURAÇÃO DE TRIBUTOS .....</b>	<b>13</b>
1.1. DA CUMULATIVIDADE.....	13
1.1. DA NÃO CUMULATIVIDADE .....	15
<b>2. DA NÃO CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS .....</b>	<b>19</b>
2.1. DO MODELO ADOTADO .....	19
2.2. PROBLEMATIZAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS NA NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES.....	24
<b>3. DAS INTERPRETAÇÕES PRATICADAS E DA SUGESTÃO DE SOLUÇÃO PARA A DIVERGÊNCIA.....</b>	<b>27</b>
3.1. DAS PRINCIPAIS INTERPRETAÇÕES PRATICADAS.....	27
3.1.1. ADMINISTRATIVAS.....	27
3.1.2. DOUTRINÁRIAS.....	30
3.1.3. JURISPRUDENCIAIS .....	33
3.2. ANÁLISE CRÍTICA DAS INTERPRETAÇÕES PRATICADAS.....	37
3.3. DAS DEFINIÇÕES INTERMEDIÁRIAS À DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO NA LEGISLAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS .....	41
3.3.1. A ABRANGÊNCIA DA NÃO CUMULATIVIDADE ALMEJADA NA LEGISLAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS .....	41
3.3.2. A IMPORTÂNCIA E A ABRANGÊNCIA DA CORRESPONDÊNCIA ENTRE A BASE DE INCIDÊNCIA E A BASE DE CREDITAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES.....	46
3.3.3. A NATUREZA E A IMPORTÂNCIA DO ROL DE HIPÓTESES DE CREDITAMENTO ESTABELECIDO PELA LEGISLAÇÃO.....	51
3.3.4. A ABRANGÊNCIA DO CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NO CONTEXTO DAS HIPÓTESES DE CREDITAMENTO ARROLADAS PELA LEGISLAÇÃO.....	53
3.4. DO CONCEITO DE INSUMO NA LEGISLAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS .....	63
3.5. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	71
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>74</b>

## INTRODUÇÃO

A monografia que ora se apresenta cuida de analisar, sob os aspectos normativo, administrativo, jurisprudencial e doutrinário, as interpretações acerca da abrangência da hipótese de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição de insumos para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, bem como de propor uma interpretação considerada adequada para o tema.

A matéria ganhou especial relevância em razão do expressivo crescimento da participação das contribuições na carga tributária suportada pelos sujeitos passivos tributário nacionais e pelo consequente aumento da arrecadação federal promovido pelas alterações na sistemática de apuração das contribuições em comento.

Originalmente, tanto a Contribuição para o PIS/Pasep quanto a Cofins ostentavam apenas uma forma de apuração, a forma cumulativa. Nesta, as contribuições incidiam sobre as receitas auferidas mensalmente pelas pessoas jurídicas a determinadas alíquotas, inexistindo quaisquer hipóteses de creditamento.

Nesse contexto, como as incidências das mencionadas contribuições sociais se sobrepunha várias vezes nas cadeias extensas de produção de bens ou de prestação de serviços sem considerar em nada as incidências anteriores, caracterizando a cumulatividade tributária, ocorreram várias insurgências dos sujeitos passivos contra este modo irracional de tributação.

A par destas insurgências, o legislador pátrio optou por, paralelamente ao regime de apuração cumulativa então vigente, instituir um novo regime de apuração para as contribuições em lume, resultando, nos anos de 2002 e 2003, na instituição do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente.

Resulta-se que, especialmente a dificuldade de determinados setores em se adaptar ao regime de apuração não cumulativa, dadas as características de suas atividades, algumas pessoas jurídicas e determinadas receitas foram mantidas sob a égide do regime de apuração cumulativa das contribuições, conforme se observa no

art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003. Assim, passaram a coexistir dois regimes de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: o regime de apuração não cumulativa, que constitui a regra geral; e o regime de apuração cumulativa, reservado às exceções expressas na legislação.

No regime de apuração não cumulativa, as contribuições permaneceram incidindo várias vezes ao longo das cadeias de produção de bens e de prestação de serviços, sobre a receita decorrente das citadas atividades. Todavia, permitiu-se à pessoa jurídica creditar-se do valor das contribuições incidente na etapa anterior, evitando-se a sobreposição de incidências tributárias.

Como consectário da permissão de creditamento, objetivando evitar perdas de arrecadação tributária, as alíquotas das referidas contribuições foram substancialmente aumentadas. Passaram de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento), respectivamente para a Contribuição para o PIS/Pasep e para Cofins, que são as alíquotas aplicáveis no regime de apuração cumulativa, para 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, que são as alíquotas aplicáveis no regime de apuração não cumulativa.

A despeito de as justificativas oficiais propugnarem que a formatação da não cumulatividade das contribuições objetivou manter estável a carga tributária que tais gravames impunham à época das alterações normativas em comento, constata-se que, desde a instituição do regime de apuração não cumulativa das contribuições, suas arrecadações, e, conseqüentemente, sua participação na carga tributária, vêm aumentando sistematicamente, ao ponto de figurarem entre as maiores receitas da União. Daí a atenção que tais contribuições têm recebido dos contribuintes, dos doutrinadores, da jurisprudência e até da mídia nacionais.

Dessarte, mostra-se evidente que, para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa das contribuições em testilha, é de fundamental importância a exata compreensão das hipóteses de creditamento e de sua amplitude, sob pena sofrerem tributação expressiva de seu faturamento.

Inúmeras demandas de acréscimos de hipóteses de creditamento têm sido apresentadas às instâncias legislativas, bem como variadas teses jurídicas tendentes ao alargamento das permissões de creditamento têm sido entabuladas. Multiplicam-se as demandas judiciais que versam sobre a interpretação das normas que regem as categorias de créditos das mencionadas contribuições ou sobre pleitos de extensão de tais categorias sob o argumento de aplicação analógica ou equitativa do direito, entre outros.

Como dito, as hipóteses de creditamento no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são muitas (aquisição de mercadorias para revenda, dispêndios com depreciação de ativos produtivos, com aluguel de máquinas, com energia elétrica, com arrendamento mercantil de máquinas, entre outros), destacando-se, para fins deste trabalho, a modalidade aquisição de insumos para produção ou para prestação de serviços.

Por evidente, esta modalidade de creditamento objetiva permitir aos sujeitos passivos, quando da aquisição de insumos, deduzir do valor apurado das contribuições em estudo o valor que já foi recolhido em etapas anteriores.

Nada mais plausível e necessário, pois, se a aquisição e utilização de insumos é indispensável em qualquer etapa da cadeia de produção e de comercialização de bens e de prestação de serviços, então, mostra-se inafastável, na formatação conferida à não cumulatividade das contribuições em estudo, a concessão de créditos relativos às mencionadas aquisições.

Ocorre que os dispositivos legais relativos à permissão de credimento na aquisição de insumos versam muito laconicamente sobre sua abrangência. Com efeito, tais dispositivos ostentam redação extremamente simplificada, dando margem a muitas interpretações. Nessa contextura, as divergências proliferam significativamente, verificando-se a existência de entendimentos os mais diversos possível.

As interpretações fundamentam-se em múltiplos critérios e métodos, variando desde a mera interpretação gramatical dos textos correlatos até conjecturação acerca dos princípios constitucionais relacionados.

E é exatamente a busca de uma interpretação razoável da abrangência da possibilidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição de insumos que impulsiona este trabalho.

## **1. DOS REGIMES DE APURAÇÃO DE TRIBUTOS**

### **1.1. DA CUMULATIVIDADE**

A cumulatividade tributária se configura quando sucessivas incidências oneram, sem qualquer ponderação, vários elos das cadeias de produção ou comercialização de bens e de prestação de serviços.

Leilson Soares Viana (VIANA, 2007, p. 2) salienta que o regime de apuração tributária cumulativa:

Consiste num método de apuração segundo o qual o tributo é exigido na sua inteireza toda vez que ocorre a hipótese de incidência descrita na norma tributária, sem a possibilidade de se amortizar nessa operação o valor do tributo incidido na operação antecedente

Destarte a cumulatividade tributária, também chamada de incidência em cascata, decorre da sobreposição de incidências de tributos ao longo das cadeias econômicas. Ao longo do tempo, por vários motivos, essa disfunção tornou-se uma pecha combatida nas legislações de muitos países, como França e Estados Unidos da América, e na União Européia como um todo (CARVALHO, 2009, p. 76).

Genericamente, pode-se dizer que a tributação de qualquer fato econômico que se repita ao longo de cadeias econômicas pode acarretar a sobreposição de incidências tributárias, a cumulatividade. Exemplificativamente, podem-se citar como bases de incidência cuja tributação pode ser cumulativa a saída de estabelecimento industrial, a circulação de mercadorias receita, o faturamento, e a prestação de serviços.

A incidência em cascata tem o perverso efeito econômico de privilegiar cadeias econômicas menos complexas, que apresentam poucos elos integrantes e, em regra, menor valor agregado ao produto ou serviço entabulados, em detrimento de cadeias mais complexas, que ostentam vários elos e, geralmente, maior valor agregado ao produto ou serviço.

Sem embargo, a despeito de seu desvalor inerente, a cumulatividade tributária tornou-se verdadeiro estigma a ser combatido pelos Estados soberanos a partir da globalização das relações econômicas.

Isso porque a interação comercial internacional opôs em concorrência empresas sujeitas à tributação cumulativa de seus países com empresas de outros países não sujeitas à cumulatividade tributária, restando àquelas efetiva e, às vezes, decisiva desvantagem concorrencial.

Daí porque muitos países passaram a combater a cumulatividade tributária, na busca de um sistema tributário racional e eficiente, que não prejudique as atividades econômicas mais complexas em comparação com atividade menos complexas, e que não prejudique suas empresas em relação às empresas estrangeiras.

Neste contexto, a principal queixa dos sujeitos passivos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins era exatamente a cumulatividade de sua incidência ao longo da cadeia produtiva, já que, até 2003, elas incidiam sobre as receitas auferidas mensalmente pelas pessoas jurídicas a determinadas alíquotas, sem qualquer possibilidade de creditamento.

Justificadamente, reclamavam os agentes que a repetição da incidência das contribuições sobre a receita auferida em cada elo produtivo onerava sobremaneira a atividade econômica, notadamente aquelas mais complexas que apresentam sucessivos elos de produção ou de prestação de serviços.

A insurgência dos sujeitos passiva e dos estudiosos impulsionou o governo federal a empreender uma tentativa de modernização da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que resultou na instituição do regime de apuração não cumulativa dessas contribuições, cuja estrutura será analisada mais adiante.

## 1.1. DA NÃO CUMULATIVIDADE

O problema da cumulatividade, incidência em cascata ou sobreposta, de tributos não é fato novo na dinâmica tributária mundial. Deveras, desde há muito, vários países têm enfrentado este problema, perseguindo, por vários métodos, instituir a chamada não cumulatividade tributária.

Conforme ensina Ricardo Lobo Torres (TORRES, 1986, p. 276):

A idéia de tributos não cumulativos surgiu de estudos de economistas e financistas que buscavam soluções para evitar os malefícios causados pela tributação em cascata. O primeiro imposto não cumulativo de que se tem notícia foi criado em 1954, na França, quando se instituiu o imposto sobre o valor agregado (*Taxe a la valeur ajoutée*) em substituição ao antigo imposto sobre o volume de negócios (*Taxe sur le chiffre d'affaire*).

Vários são os benefícios vislumbrados com a adoção de sistemas não cumulativos de tributação. Ives Gandra da Silva Martins, Ricardo Castagna e Rogério Gandra da Silva Martins (MARTINS; CASTAGNA; MARTINS, 2013, p. 77) ressaltam alguns:

A não cumulatividade de tributos é capaz de alcançar – em grande medida, não obstante distorções que são comumente identificadas na prática de cada tributo – os efeitos positivos (a) da neutralidade, pois o tributo se torna indiferente para a competitividade das empresas, (b) da onerosidade exclusiva do consumo, e não da produção ou do comércio, através da repercussão jurídica e transferência de ônus financeiro no *iter* da cadeia produtiva, e (c) eficiência fiscal, pois permite ao Estado antecipar o tributo que seria devido somente no consumo, elegendo integrantes da cadeia produtiva como responsáveis pela arrecadação

Por sua vez, Paulo Roberto Lyrio Pimenta (PIMENTA, 2009, p. 408) define que:

A não-cumulatividade é uma técnica de tributação, que consiste na possibilidade de o contribuinte abater o valor do imposto incidente sobre as operações anteriores com o débito decorrente das operações que vier a realizar.

Na tentativa de implementação da tributação não cumulativa, vários métodos foram sendo elaborados e testados pelos diversos países, tendo se destacado como modelo mais apreciado aquele que almeja alcançar a não cumulatividade tributária



por meio da tributação do valor agregado em cada elo da cadeia de produção ou revenda de bens ou de prestação de serviços.

Todavia, conforme lecionam Anderson Furlan e Andrei Pitten Velloso (FURLAN; VELLOSO, 2009, p. 26):

Tributo não cumulativo é gênero do qual o incidente sobre o valor agregado é espécie. Ao lado deste, figuram como espécies de tributos não cumulativos os monofásicos e os que, apesar de incidirem sobre o valor total da operação, são compensáveis com os valores devidos em operações antecedentes<sup>1</sup>

No mesmo sentido, salienta Carlos César Souza Cintra (CINTRA, 2009, p. 113):

Verifica-se que o emprego do ‘valor acrescido’ como componente da própria hipótese de incidência tributária, e, por conseguinte, como base tributável do gravame, constitui apenas uma das possibilidades colocadas à disposição do legislador para implementação do propósito de eliminar a cumulatividade proveniente da ruinosa incidência de imposto sobre imposto

Nada obstante, em qualquer de suas modalidades de operacionalização, a não cumulatividade plena é alcançada quando se onera em cada elo da cadeia econômica apenas o valor acrescido nesta etapa, e não todo o valor já acrescido ao produto.

A persecução da tributação do valor agregado pode ser obtida basicamente por dois métodos, o método aditivo e o método subtrativo, que se subdivide em direto e indireto.

No método aditivo, na dicção de André Mendes Moreira (MOREIRA, 2010):

o *quantum debeatur* é obtido pela simples soma (do que exsurge o nome adição) dos salários pagos pela empresa e dos lucros obtidos nesse mesmo período. Com isso obtém-se o valor acrescido em determinada etapa do processo produtivo que é submetido à tributação (aplicando-se a alíquota sobre a base de cálculo)

---

<sup>1</sup> Há autores que defendem que a tributação monofásica prejudicaria a não cumulatividade do tributo. Nesse sentido manifesta-se o ilustre Ives Gandra: “Quando a substituição tributária antecipatória transforma-se em operação monofásica, a meu ver, resta ferida duramente a Constituição que determina que o ICMS será um ‘imposto não cumulativo’. .... sempre que o ICMS passa a ser um tributo monofásico, o princípio da cumulatividade é fulminado” (Martins in Grandes questões atuais do direito tributário, pgs. 174 e 175)

Já no método subtrativo direto, também chamado base-contrabase (*basis on basis*), o tributo incide sobre o valor resultante da subtração entre o preço total da operação ou prestação (minuendo da subtração) e o valor das mercadorias e serviços adquiridos para viabilizar a prestação (subtraendo da subtração).

E no método subtrativo indireto, também chamado imposto-contraimposto (*tax on tax* ou *invoice credit*), a incidência do tributo se dá sobre o valor total da venda da mercadoria ou da prestação do serviço, deduzindo-se, posteriormente, do valor inicialmente apurado, o valor de tributo incidente na aquisição dos produtos utilizados na produção do bem comercializado ou na prestação de serviço.

Percebe-se que nos métodos aditivo e subtrativo direto tributa-se o valor agregado propriamente dito, pois estabelecido como substrato de incidência (base de cálculo) do tributo o próprio valor agregado aos bens ou serviços fornecidos no mercado pelo sujeito passivo.

Diferentemente, no método subtrativo indireto tem-se a tributação do valor agregado apenas como objeto econômico, como fim perseguido, porquanto se faz o tributo incidir sobre o montante total da operação e, por meio de subtrações, tentam limitar a oneração ao valor agregado no elo econômico tributado.

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu a distinção ora explanada, afirmando que o ICMS e o IPI, tributos não cumulativos por determinação constitucional, não constituem impostos sobre o valor agregado, mas sobre o valor da operação (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 353.657).

A despeito do método de cálculo utilizado, a real discussão que cerca a implementação da não cumulatividade tributária em qualquer país refere-se à definição de quais bens e serviços por ela serão alcançados (poderão ser deduzidos da base de cálculo ou gerarão crédito para o adquirente, a depender do método de cálculo adotado), e, em última análise, da própria abrangência da não cumulatividade.

Conforme ensinam Leonel Cesarino Pessôa, Marcello Muniz da Silva, e Milton de Abreu Campanário (PESSÔA; SILVA; CAMPANÁRIO, 2011, p. 26):

Um primeiro ponto é pacífico. Sempre se deduz, das vendas, o valor das matérias primas e materiais secundários utilizados diretamente na produção. Toda diferença, portanto, residirá na dedução dos chamados bens instrumentais – que incluem os investimentos no ativo permanente da empresa- e, em caso positivo, na forma como essa dedução poderá ocorrer.

A esse respeito, existem três possibilidades: deduzir a totalidade do valor de tais bens quando adquiridos, deduzir valor equivalente a sua depreciação no período considerado ou não deduzir nenhum dos dois. Essas três possibilidades de dedução correspondem a três modalidades distintas de imposto sobre o valor acrescentado, quais sejam, imposto sobre o valor acrescentado tipo consumo, tipo renda, ou tipo produto, respectivamente.

No Brasil, por exemplo, a legislação do ICMS estabelece uma série de limitações à apuração de créditos, conforme se observa no art. 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, revelando a parcialidade da não cumulatividade adotada.

Diante disso, observa-se que a abrangência da não cumulatividade de um tributo pode variar de acordo com a formatação estabelecida, especialmente a definição de bens e serviços cuja tributação em elos anteriores será expurgada no elo atual da cadeia econômica. Em outras palavras, a não cumulatividade pode ser restrita (exemplo, o IVA tipo produto), mediana (exemplo, o IVA tipo consumo), ou ampla (exemplo, o IVA tipo consumo). Mais genericamente, a não cumulatividade pode ser parcial ou integral.

## **2. DA NÃO CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS**

### **2.1. DO MODELO ADOTADO**

Conforme relatado, a insurgência dos sujeitos passivos contra a cumulatividade da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi reconhecida pelos poderes da República e deflagrou um processo de modernização das legislações da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Assim, iniciou-se o processo com alteração da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, para incluir o § 12 em seu art. 195 e determinar que a Lei elegeisse setores de atividade econômica em relação aos quais as contribuições seriam não cumulativas.

A partir de então, a instituição de um regime de apuração não cumulativa para os sujeitos passivos das contribuições em lume se tornou iminente. Contudo, há de se reconhecer que o legislador enfrentou muitas dificuldades e empecilhos teóricos e práticos para instituir a não cumulatividade das contribuições em estudo, que explicam a formatação conferida ao regime que foi instituído.

Conforme será demonstrado no item 4.3.1, a própria base de incidência das contribuições em tela oferece dificuldades à implementação da não cumulatividade em seu âmbito, vez que, no plano teórico, a permissão genérica e absoluta de apuração de créditos em relação a todos os dispêndios da pessoa jurídica, considerados globalmente, poderia converter a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins em contribuições incidentes sobre a renda, e não incidentes sobre a receita, como determina a Constituição Federal.

Em razão disso, o legislador foi obrigado a discriminar hipóteses de creditamento permitidas aos sujeitos passivos das contribuições em lume, de maneira a limitar a amplitude de sua não cumulatividade.

Todavia, também essa discriminação de hipóteses de creditamento ocasionou incongruências teóricas e práticas, pois conferiu aos créditos tratamento unitário,

atomístico, ao passo que os débitos das mencionadas contribuições permaneceram recebendo tratamento agregado, molecular.

Outra dificuldade enfrentada pelo legislador quando da instituição da não cumulatividade das contribuições foi a inexistência de destaque em nota fiscal das quantias destas contribuições pagas na operação.

A inexistência do referido destaque era natural, já que as contribuições incidem sobre a receita auferida mensalmente pela pessoa jurídica, e não sobre a receita auferida individualizadamente em cada operação por ela promovida. Daí porque, até então, não se cogitava de destacar em nota fiscal o montante da incidência das ditas contribuições.

Contudo, a falta de destaque em nota fiscal dificultou a implementação da não cumulatividade das contribuições em tela porque impediu a adoção clássica do método subtrativo indireto de apuração, no qual se permite a dedução do valor de tributo devido em cada etapa do valor pago nas operações anteriores, destacado na nota fiscal de aquisição dos bens e serviços, como ocorre no IPI e no ICMS (Constituição Federal, art. 153, § 3º, inciso II, e art. 155, § 2º, inciso I).

Destarte, o legislador teve que estabelecer que o montante do crédito aproveitado seria calculado pela pessoa adquirente com base no valor da aquisição de bens e serviços por ela utilizados em sua operação. Essa sistemática de creditamento tornou ainda mais complexa a apuração das contribuições no regime de não cumulatividade.

Outrossim, questão posta ao legislador na idealização da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referia-se à necessidade ou desnecessidade de observar nessa empreitada os ditames e diretrizes estabelecidos pela Constituição Federal para a não cumulatividade do IPI e do ICMS.

De um ponto de vista, argumentavam alguns que a não cumulatividade seria conceito único e que, portanto, os ditames da Constituição Federal relativos ao tema, ainda que constantes da formatação de outros tributos, deveriam ser observados na legislação das contribuições em voga.

De outro ponto de vista, argumentavam outros que a Constituição Federal não estabeleceu diretrizes para a instituição da não cumulatividade das contribuições em voga, o que, considerando a amplitude desse conceito, permitiria ao legislador ampla liberdade de decisão.

Sem embargo, analisando a celeuma, a jurisprudência pátria consolidou-se no sentido de reconhecer a liberdade do legislador na criação do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sendo-lhe permitido, inclusive, desconsiderar os ditames constitucionais relativos à não cumulatividade do IPI e do ICMS:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. NÃO CUMULATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PARALELO COM O IPI. CREDITAMENTO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE LOGÍSTICA DE ARMAZENAGEM, EXPEDIÇÃO DE PRODUTOS E CONTROLE DE ESTOQUES. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002 E 404/2004. CRITÉRIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. 1. O regime constitucional da não cumulatividade de PIS e COFINS, à míngua de regramento infraconstitucional, serve, no máximo, como objetivo a ser atingido pela legislação então existente. Não é apropriado como parâmetro interpretativo, visto que a EC nº 42/2003 descurou de estabelecer qualquer perfil ao regime não cumulativo dessas contribuições. Por conseguinte, a expressão "não-cumulativas" constitui uma diretriz destituída de conteúdo normativo, ou seja, não é um princípio nem uma regra. .... (TRF4. Processo AC 00290404020084047100 AC - APELAÇÃO CÍVEL Relator(a) JOEL ILAN PACIORNIK Órgão julgador PRIMEIRA TURMA Fonte D.E. 20/07/2011 Data da Decisão 13/07/2011 Data da Publicação 20/07/2011)

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCESSÃO DISCRICIONÁRIA DO LEGISLADOR. ATIVO ADQUIRIDO NA VIGÊNCIA DO SISTEMA CUMULATIVO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. "O mecanismo da não-cumulatividade, típico do ICMS e do IPI, não está previsto como obrigatório na Constituição Federal de 1988 para as contribuições ao PIS e à COFINS. Aliás, é da própria natureza de tais tributos que assim o seja, porque incidentes sobre a receita bruta e não sobre o valor individualizado de cada operação. Sendo assim, a concessão de benefício fiscal que produza efeito equivalente ou próximo à não-cumulatividade típica ocorre sob a marca da discricionariedade do legislador positivo, de acordo com as orientações de política fiscal vigentes em cada época. Foi o que ocorreu, v.g., com a publicação da Lei n. 10.833/2003 (Cofins), e da Lei n. 10.637/2002, com a extensão dada pelo art. 15, da Lei n. 10.833/2003 (PIS/Pasep), que instituíram o regime denominado

'PIS/COFINS não-cumulativo'." (REsp 1.088.959/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 14.12.2010, DJe 10.2.2011).

(STJ. Processo REsp 1239472 / RS; RECURSO ESPECIAL 2011/0041578-3; Relator(a): Ministro HUMBERTO MARTINS; Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA; Data do Julgamento 01/09/2011 Data da Publicação/Fonte DJe 09/09/2011)

Diante de tantos entraves teóricos e práticos, deve-se reconhecer, por honestidade científica, que o legislador enfrentou muitas dificuldades ao elaborar a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o que, de certo modo, faz atenuar as críticas em relação a determinadas opções suas levadas a efeitos.

Nesse contexto, foram expedidas a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 27 de dezembro de 2002, e a Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que instituíram a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Como supracitado, quando da instituição do novo regime não se aboliu por completo o regime de apuração cumulativa, pois determinadas pessoas e receitas ainda permaneceram nesse regime, conforme lista constante do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

Os ideais do novo regime de tributação foram explicitados na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135, de 2003, EM nº 197-A/2003 – MF, que instituiu o regime de apuração não cumulativa da Cofins (BRASIL. Presidência da República, 2003):

a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

No novo regime de apuração, a base de incidência das contribuições permaneceu sendo a receita auferida mensalmente pela pessoa jurídica (art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Todavia, permitiu-se aos sujeitos passivos deduzir do valor devido créditos em relação a determinados

dispêndios da pessoa jurídica na operação de suas atividades (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

A maioria dos estudiosos nacionais pugna que a legislação teria adotado o método subtrativo indireto para cálculo do valor devido. Adolpho Bergamini e Marcelo Magalhães salientam que (BERGAMINI; PEIXOTO, 2011, p. 20):

Aí a razão pela qual o método aplicável ao PIS e à COFINS é chamado subtrativo indireto, ou simplesmente base contra base, porque o crédito deve ser calculado sobre uma base determinada em lei, a ser descontado do tributo calculado sobre uma base de débito também determinada em lei.

Aliás, este é o entendimento defendido na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135, de 2003, que instituiu a não cumulatividade da Cofins (BRASIL. Presidência da República, 2003).

Todavia, alguns há que não se convencem acerca do método de apuração eleito. Patrícia Hermont (MADEIRA, 2009, p. 125), por exemplo, argumenta que “a sistemática estabelecida pelas referidas leis não se adéqua nem à variante base sobre base nem à variante tributo contra tributo”.



## **2.2. PROBLEMATIZAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS NA NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES**

Neste ponto é que surge a problemática a ser analisada neste trabalho: a definição da abrangência da permissão de creditamento em relação à aquisição de insumos estabelecida pela legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

A matéria ganhou especial relevância em razão do expressivo crescimento da participação destas contribuições na carga tributária suportada pelos sujeitos passivos tributário nacionais e pelo consequente aumento da arrecadação federal promovido pelas alterações na sistemática de apuração das contribuições em comento. Basta observar o substancial aumento que ocorreu nas alíquotas das contribuições em testilha na transição entre o regime de apuração cumulativa e o de apuração não cumulativa (de 0,65% e 3% para 1,65% e 7,6%, respectivamente para a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins).

Dessarte, mostra-se evidente que, para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa das contribuições em testilha, é de fundamental importância a exata compreensão das hipóteses de creditamento e de sua amplitude, sob pena sofrerem tributação expressiva de seu faturamento.

Como relatado, no modelo adotado para a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, optou-se por estabelecer uma lista de créditos permitidos às pessoas jurídicas a ela sujeitas, em preterição à definição genérica de um dado critério de enquadramento. A lista está expressa no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Analisando-se a mencionada lista de permissões de creditamento, observa-se que quase todas as hipóteses são específicas, alcançando fato econômico determinado, sem dar margem a ampliação interpretativa. Entre essas, podem-se citar os dispêndios com energia elétrica e térmica; aluguéis de prédios e máquinas; arrendamento mercantil; depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado; depreciação ou aquisição de edificações e de benfeitorias em imóveis; armazenagem de mercadoria e de frete na operação de venda.

Diferentemente, a hipótese de creditamento em relação à aquisição de insumos para a produção de bens e para a prestação de serviços, prevista nos incisos II dos citados artigos, é amplamente genérica, e, por isso mesmo, deflagra a expressa maioria das discussões travadas em relação à não cumulatividade das referidas contribuições.

A generalidade da referência legal ao termo insumo, de um lado, estabelece a necessidade de interpretação de sua significação para fins de segurança jurídica dos agentes, e, de outro, deixa entrever para os sujeitos passivos das contribuições a esperança de alargamento de sua base de creditamento. Dessa contextura resultam inúmeros embates teóricos e judiciais sobre a significação do mencionado termo.

Inúmeras teses jurídicas tendentes à restrição ou ao alargamento do conceito de insumos para a legislação das contribuições têm sido entabuladas, variando desde a mera interpretação gramatical dos textos correlatos, o que conduz a teses restritivas do mencionado conceito, até conjecturações acerca dos princípios constitucionais relacionados, o que conduz a teses ampliativas de sua significação.

Multiplicam-se as demandas judiciais que versam sobre a interpretação do conceito de insumos a ser adotada na legislação das contribuições, ocasionando insegurança jurídica e, em alguns casos, passivos tributários enormes decorrentes da implementação de teses eventualmente não albergadas pelo Poder Judiciário.

Decerto, os dispositivos legais que instituíram a hipótese de creditamento em lume versam muito laconicamente sobre sua abrangência, dando margem a muitas interpretações. Em verdade, merecem severas críticas a redação extremamente simplificada de tais dispositivos e a ausência de definição clara para o tema.

Com efeito, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região reconheceu a dubiedade da definição de insumos na legislação das contribuições em tela:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. TÉCNICA DE TRIBUTAÇÃO NÃO CUMULATIVA. LEI Nº 10.833/2003. DESCONTO DE CRÉDITOS RELATIVOS ALIMENTAÇÃO, FARDAMENTO, CESTA BÁSICA E ASSISTÊNCIA MÉDICA. IMPOSSIBILIDADE. ... Quanto à efetiva caracterização desses valores como insumos, vale observar que não há qualquer disposição legal específica que inclua ou exclua tais valores nessa

categoria. Nesses termos, aparenta estar no âmbito das interpretações possíveis desses dispositivos legais aquela que só admite o desconto dos valores aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços. ... De toda forma, tais conclusões não são aquelas desejadas expressa e explicitamente pela norma legal, de tal sorte que conclusão diversa seria em princípio igualmente aceitável.

...

(TRF3.Processo AMS 200461000181610 AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA – 271054 Relator(a) JUIZ RUBENS CALIXTO Órgão julgador JUDICIÁRIO EM DIA - TURMA D Fonte DJF3 CJ1 DATA:20/12/2010 PÁGINA: 654 Data da Decisão 26/11/2010 Data da Publicação 20/12/2010)

Com propriedade, Antônio Moreno e Raquel Borba de Mendonça (MORENO; MENDONÇA, 2013, p. 13) salientam os diversos entendimentos existentes, a existência da divergência e de sua importância:

a conceituação de “insumo” tornou-se o cerne de discussão de extrema importância, vez que capaz de determinar os valores passíveis de serem creditados. Se, por um lado, grande parte da doutrina se posicionou por uma conceituação mais flexível, por outro, a Receita Federal do Brasil sinalizou, por meio das Instruções Normativas 247/02 e 404/04, um entendimento extremamente restritivo quanto ao conteúdo do termo, limitando, desta forma, as possibilidades do contribuinte obter créditos na tributação pelo PIS/COFINS. No cotidiano das empresas que contribuem pelo regime da não cumulatividade é rotineiro o questionamento quanto à permissão legal para o aproveitamento de créditos em relação aos custos e despesas que incidam em suas atividades. Notadamente, o contexto insere os contribuintes em uma situação de insegurança jurídica constante, devido aos riscos inerentes à tomada de decisões contrárias ao entendimento da Receita Federal do Brasil. Essa divergência de entendimentos entre fisco e contribuintes deu ensejo a uma série de autuações por suposto excesso de creditamento, que atualmente se caracteriza como um dos temas mais controversos no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal.

Este trabalho objetiva exatamente estudar e sugerir uma definição da abrangência da permissão de creditamento em relação à aquisição de insumos estabelecida pela legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, Neste ponto, inicia-se a análise das principais interpretações praticadas acerca do conceito de insumo na legislação das mencionadas contribuições.

### **3. DAS INTERPRETAÇÕES PRATICADAS E DA SUGESTÃO DE SOLUÇÃO PARA A DIVERGÊNCIA**

#### **3.1. DAS PRINCIPAIS INTERPRETAÇÕES PRATICADAS**

##### **3.1.1. ADMINISTRATIVAS**

A interpretação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se consignada no art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e no art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, cujas disposições transcrevem-se:

Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004.

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

.....

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

.....

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Conforme se observa, a RFB apresenta entendimento bastante restritivo acerca da matéria. Somente entende como insumos os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços. Aliás, vai além e exige, para caracterização dos insumos, que, no caso de produção de bens, haja

alterações físicas dos bens em razão da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Exemplificativamente, apresenta-se manifestação da Coordenação-Geral de Tributação da RFB, unidade encarregada regimentalmente de uniformizar a interpretação normativa no âmbito da instituição:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: Cofins não cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas realizadas com serviços de telefonia para a execução de serviços contratados, por mais necessários que sejam, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, por não se enquadrarem na definição legal de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados.

(SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA nº 10 de 28 de Abril de 2011, publicada no Diário Oficial da União de 10 de maio de 2011, Seção 1, p. 31)

Vários doutrinadores asseveram que a interpretação da RFB faz apenas uma adaptação do critério de contato físico adotado no IPI. Por exemplo, Edmar Oliveira Andrade Filho (2010, p. 49) assevera que “o modelo legislativo regulamentar do IPI foi praticamente enxertado na regulamentação das leis que tratam do PIS e da Cofins”.

Também o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão paritário do Ministério da Fazenda que constitui a última instância do procedimento administrativo fiscal federal e que possui independência em suas decisões, tem reiteradamente analisado a questão ora posta.

Inicialmente, e por longo período, o Conselho apresentou entendimento restritivo acerca do conceito de insumo na legislação das contribuições em destaque, seguindo o entendimento defendido pela RFB:

Ementa. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Data do fato gerador: 31/07/2003 IPI. CRÉDITOS. Geram o direito ao crédito, bem como compõem a base cálculo do crédito presumido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem); e os artigos que se consumam durante o processo produtivo e que não faça parte do ativo permanente, mas que nesse consumo continue guardando uma relação intrínseca com o conceito stricto sensu de matéria-prima ou produto intermediário: exercer na operação de industrialização um contato físico tanto entre uma matéria-prima e outra, quanto da matéria-prima com o produto final que se forma. PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL. O

aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial. Recurso negado.

(Processo nº 13855.001385/2003-74; Acórdão 20312448; Data da Sessão 17/10/2007. DOU 01/07/2008, Seção 1, p. 40)

Todavia, recentemente a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, órgão recursal máximo do citado Conselho, adotou posicionamento inovador em relação à matéria, pois conferiu interpretação ampliativa para o conceito de insumos.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

**REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.**

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

**CRÉDITOS. PRODUTOS QUÍMICOS. FRETES SOBRE COMPRAS.**

É legítima a tomada de crédito da contribuição não cumulativa em relação às aquisições de produtos químicos e fretes sobre compra de insumos pagos a pessoas jurídicas.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(Processo nº 11020.001952/2006-22, Recurso nº 369.519, Acórdão nº 3202-00.226, da 2ª Turma da 2ª Câmara, sessão de 08/12/2010, publicado no DOU de 26/10/2011, Seção 1, p. 16)

O Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator do referido processo, sintetiza a fundamentação do citado entendimento:

no âmbito das contribuições não cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/03 integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

### 3.1.2. DOUTRINÁRIAS

A doutrina tributária tem-se debruçado sobre o tema, tendo dado origem a várias teses interpretativas. Entretanto, apesar de predominante a tendência de ampliação, não há uniformidade acerca do conceito de insumos e menos ainda acerca dos critérios de enquadramento de bens e serviços no conceito. Vejam-se as manifestações de importantes doutrinadores acerca do tema.

Adotando posicionamento bastante ampliativo acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições em tela, Edmar Oliveira Andrade Filho (ANDRADE FILHO, 2010, p. 50) pugna que:

parece claro que o mandamento legal estará plenamente atendido se tudo que vier a ser utilizado (tudo que é necessário) para produção, fabricação ou prestação de serviços seja computado como insumo sobre cujos valores deverão ser calculados os valores relativos aos créditos.

E pondera que (ANDRADE FILHO, 2011, p. 109-111):

Boa parte da doutrina, no entanto, entende que dão direito ao ,crédito – com as ressalvas previstas em Lei – todos os insumos que puderem ser compreendidos na rubrica contábil que designa o ‘custo dos produtos vendidos’ ao qual faz referência a legislação que rege a apuração do Imposto de Renda calculado com base no lucro real.

.....

Parece certo, porém, que a rubrica contábil que faz alusão aos ‘custos dos produtos’ – tal como é comumente adotada entre nós – pode vir a representar o montante dos insumos utilizados no processo industrial, mas o contrário também não pode descartado. Com efeito, neste grupo são incluídos valores contábeis relativos a provisões e outros que não se referem, verdadeiramente, a insumos adquiridos ou consumidos na produção.

Na mesma linha, Ricardo Mariz de Oliveira aduz que (OLIVEIRA, 2005, p. 47):

constituem-se em insumos para a produção de bens e serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção.

De outra banda, Adolpho Bergamini e Marcelo Magalhães Peixoto (BERGAMINI; PEIXOTO, 2011, p. 27-28), em entendimento um pouco menos ampliativo, defendem que:

E pelo fato de os artigos 3º, II, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03 se referirem aos insumos do processo produtos, fica claro que todo e qualquer insumo adquirido pelo contribuinte à fabricação do bem ou à prestação de serviço deve lhe conferir crédito das contribuições.

Parece intuitivo, portanto, que se os insumos passíveis de creditamento são todos os bens adquiridos à fabricação do bem, então o conceito que se deve dar ao termo insumos equivale ao conceito de custo de produção que, por sua vez, deve ser buscado junto às normas de direito privado (contábeis), nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

.....

Acrescentamos, por fim, que para os fins da tomada de créditos de PIS e COFINS, devem ser excluídos os gastos que, apesar de serem inerentes ao custo de produção, contam com vedação expressa à apropriação de créditos, ou são permitidos em incisos específicos dos artigos 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03...

No mesmo sentido, Ives Gandra da Silva Martins, Ricardo Castagna e Rogério Gandra da Silva Martins (MARTINS; CASTAGNA; MARTINS, 2013, p. 85-86), propugnam que:

Utilizando-se tais conceitos na sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins, é forçoso concluir que, pela própria redação das leis de regência destas contribuições, todos os insumos que geraram custos e despesas do contribuinte para a obtenção da receita bruta devem ser considerados para fins de creditamento destas exações fiscais.

Não se pode olvidar que o conceito de insumo, na acepção acima colocada, equivale – para os fins aqui desejados – à acepção dos custos de produção, na medida em que interferem diretamente na obtenção do resultado. ...

Em nosso entendimento, a noção de insumos que melhor se ajusta ao caso é a prevista nos artigos 290 e 299 do Regulamento do Imposto Renda – RIR/1999, dado que os dispositivos abrangem todos os elementos formadores do custo na produção, e não apenas os insumos que são incorporados no produto final.

Rafaela Sabino Caliman Wild (WILD, 2013, p. 108-109), como o mesmo entendimento, assevera que:

O critério da essencialidade seria o suporte utilizado para avaliar se determinado bem ou serviço se enquadraria ou não no conceito de insumos.



Assim, os 'bens e serviços, utilizados como insumo na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviço' seriam aqueles bens e serviços que são tidos como essenciais para o desenvolvimento da atividade da empresa. ...

Atentando-se à legislação do IRPJ, alguns custos e despesas relacionados à produção de bens e serviços estão estabelecidos nos artigos 290 e 299 do RIR.

Portanto, insumo deve ser entendido como os custos diretos ou indiretos de produção, abrangendo também outras despesas consideradas como essenciais para o desenvolvimento da atividade da empresa.

Na mesma trilha, Gilberto de Castro Moreira Junior e Mariana Nunes Costa (MOREIRA; COSTA, 2011, p. 244) defendem que:

É de se concluir, portanto, que o termo 'insumo' utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99

Por fim, adotando entendimento intermediário, baseado na tentativa de definição de um critério de enquadramento, Marco Aurélio Greco (GRECO, 2004, p. 118-122) defende que:

Se entre o dispêndio e os fatores capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá - em princípio - direito à dedução.

.....

Em suma, o inciso II do art. 3º das leis em exame consagra o direito à dedução de todos os dispêndios ligados a bens e serviços cujo grau de inerência em relação aos fatores de produção diga respeito:

- a) à sua existência para o contribuinte;
- b) ao seu fazer funcionar;
- c) ao seu continuar existindo e funcionando com as qualidades originais; e
- d) ao ter uma existência e um funcionamento com melhores qualidades, pois, ao passar a ter novas qualidades, o bem ou serviço passa a ser - em certa medida - "novo" perante o contribuinte.

.....

Como a lei não faz qualquer distinção neste ponto, o critério exposto também se aplica ao fator trabalho, mediante a identificação daqueles dispêndios que digam respeito:

- a) à criação do vínculo entre o fator trabalho e a pessoa jurídica (contratação do serviço cujo objeto seja o trabalho);
- b) às condições necessárias para haver a continuidade do trabalho;
- c) à permanência do trabalhador em condições de exercer sua atividade ou que, eventualmente, sejam necessárias para reconduzi-lo à condição de trabalhar; e
- d) à melhoria da qualidade do trabalho.

Do que se observa, a interpretação doutrinária é bastante variada, predominando a ampliação do conceito de insumo defendido pela RFB para alcançar, no mínimo, o de custo de produção e custo operacional versados nos arts. 290 e 299 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR), e, no máximo, todos os dispêndios necessários para a produção de bens ou para a prestação de serviços.

### **3.1.3. JURISPRUDENCIAIS**

Como relatado, as discussões acerca do conceito de insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins têm sido recorrentes nos Tribunais pátrios. Compulsando-se as decisões proferidas, verifica-se que a divergência predomina.

O Tribunal Regional Federal da 1ª Região tem apresentado entendimento restritivo acerca do conceito de insumo, considerando que “Somente pode ser considerado como insumo aquilo que é diretamente utilizado no processo de fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços, e que deve ser avaliado caso a caso” (BRASIL, Tribunal Regional Federal da 1ª Região, 2012).

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região também apresenta entendimento restritivo acerca do estudado conceito de insumos para fins da legislação das contribuições em voga, defendendo que ele “compreende exatamente os bens e serviços diretamente utilizados na fabricação de produtos destinados ao comércio ou na prestação de serviços” (BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 2013).

Diferentemente, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região tem apresentado entendimento ampliativo acerca do tema em comento, pugnando que “os créditos devem ser apurados relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita” (BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2012).

Por sua vez, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região defende, com base nos ensinamentos de Marco Aurélio Greco, entendimento de ampliação intermediária do conceito de insumo:

Os insumos diretos são, então, objeto do inciso II do art. 3º das Leis de n.ºs 10.833/03 e 10.637/02, enquanto os indiretos são os referidos nos demais incisos, por exemplo, custos com o estabelecimento, mão de obra e infraestrutura. Embora a lei não se valha dos termos "indireto" e "direto", utiliza-se deles pela descrição das suas características, o que, inclusive, se depreende da confrontação entre os incisos. III. Assim, os insumos diretos possuem autorização genérica para o creditamento, bastando a previsão legal consignada no inciso II: "[a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a] bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes [...] (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)". IV. Os indiretos, no entanto, por dependerem de um nexo ou juízo de necessidade, essencialidade e utilidade, ponderado pelo legislador, dependem de menção legal explícita para gerar o mesmo direito de crédito. V. Ficam de fora da previsão legal os dispêndios que se apresentem num grau de inerência que configure mera conveniência da pessoa jurídica contribuinte (sem alcançar perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade) ou, ainda, que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria. (GRECO, Marco Aurélio apud PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Contribuições. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 206.) .... IX. Com essas considerações, o inciso II do art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 não pode ser aplicado na hipótese, visto que sua autorização de desconto se refere aos insumos diretos, conceito no qual não se enquadra a "taxa de administração de cartão de crédito". Tampouco nos incisos dos insumos indiretos (I, III a X) o legislador fez qualquer menção a essa despesa. X. Impossibilidade de descontar os valores da base de cálculo. 4. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DESTA CORTE REGIONAL ..... (TRF5. Processo AC 00058991220124058300 AC - Apelação Cível – 547013 Relator(a) Desembargadora Federal Cíntia Menezes Brunetta Órgão julgador Primeira Turma Fonte DJE - Data::28/02/2013 - Página::98 Data da Decisão 10/01/2013 Data da Publicação 28/02/2013)

Por fim, constata-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) ainda não expediu decisão pacificadora da explicitada divergência de entendimento entre Tribunais nacionais. Contudo, recentemente, a Primeira Turma do STJ enfrentou a celeuma em discussão, adotando entendimento restritivo acerca do conceito de insumo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

4. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no Resp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

5. Recurso especial a que se nega provimento.

(STJ. Processo REsp 1020991 / RS RECURSO ESPECIAL 2008/0000796-8 Relator(a) Ministro SÉRGIO KUKINA Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 09/04/2013 Data da Publicação/Fonte DJe 14/05/2013)

No voto que proferiu nos autos do processo em voga, o ministro Sérgio Kukina asseverou que:

a parte recorrente não faz jus à obtenção de créditos de PIS e COFINS sobre todos os serviços mencionados como necessários à consecução do objeto da empresa, como pretende relativamente aos valores pagos à empresas pela representação comercial (comissões), pelas despesas de marketing para divulgação do produto, pelos serviços de consultoria prestados por pessoas jurídicas (aqui incluídos assessoria na área industrial, jurídica, contábil, comércio exterior, etc), pelos serviços de limpeza, pelos serviços de vigilância, etc., porque tais serviços não se encontram abarcados pelo conceito de insumo previsto na legislação, visto não incidirem diretamente sobre o produto em fabricação. Quando a lei entendeu pela incidência de crédito nesses serviços secundários, expressamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes previsto nos dispositivos legais questionados...

Todavia, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho apresentou entendimento divergente nos seguintes termos de seu voto-vista, que ficou vencido:

.A não cumulatividade, Ministro Presidente, contempla, a meu ver - aqui ousou discordar brandamente do Relator - aqueles insumos sobre os quais na sua aquisição incidiu essa exação.... Penso que, pelo princípio da não cumulatividade, se deveria excluir da base de cálculo aqueles insumos diretos ou indiretos em cuja aquisição incidiu o tributo. O critério jurídico, penso eu, Senhor Presidente, com todo respeito, deve ser este: indagar-se se na aquisição o adquirente pagou este tributo. Se pagou, deve-se creditar; se não pagou, evidentemente não se vai creditar. Se pagou e não se creditou, houve uma superoneração e uma ofensa à não cumulatividade. A não cumulatividade é exatamente isto: retirar-se da operação seguinte o que se pagou na operação anterior.

Conforme se observa, os Tribunais pátrios ainda não chegaram a um consenso sobre a abrangência do termo insumo utilizado pela legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, adotando interpretações mais ou menos restritivas ou ampliativas em relação ao tema.

### 3.2. ANÁLISE CRÍTICA DAS INTERPRETAÇÕES PRATICADAS

Conforme adrede relatado, são muitos os entendimentos acerca do conceito de insumos para a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, cada um sustentado por respeitáveis operadores do direito com base em premissas argumentativas plausíveis, o que mostra a complexidade da questão.

A RFB apresenta entendimento extremamente restritivo acerca do conceito de insumos, exigindo utilização direta deles na produção de bens ou na prestação de serviços, e no caso de bens insumos, a ocorrência de alterações físicas em razão da ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração.

Evidentemente, este entendimento toma como base a legislação do IPI e parte da premissa de que a Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidem sobre a receita, e não sobre o lucro, pelo que, mesmo na não cumulatividade, não se poderia permitir o creditamento indiscriminado, pois isso poderia conduzir à tributação do resultado e não da receita.

Ocorre que, conquanto a citada premissa seja válida e, conforme explicado adiante imprescindível, olvidou-se que a base de incidência (fato gerador, hipótese fática, etc) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que, como se verá, é um dos critérios interpretativos indispensáveis para a definição de insumos na legislação dessas contribuições, é completamente diferente e mais ampla que a do IPI, o que impede a mera transposição de conceitos entre as legislações dos mencionados tributos.

De outra banda, a recente interpretação adotada pelo CARF de que poderiam ser considerados insumos os bens e serviços que se subsumam ao conceito de custo de produção de que trata o art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 1999), conquanto procure dar segurança jurídica aos intervenientes, não se mostra suficiente para elucidar a questão porque, como se demonstrará adiante, há correspondência quase absoluta entre os itens listados nos arts. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e os itens listados no mencionado art. 290 do RIR, estando o termo “insumo” daqueles em

correspondência com a expressão “aplicados ou consumidos” deste, que também não possui significação precisa.

Assim, verifica-se que a adoção deste novo entendimento do CARF também não elucidaria a definição do conceito de insumos para a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Por sua vez, alguns dos doutrinadores supracitados esforçam-se na formatação de um conceito ampliativo de insumos cuja abrangência varia para alcançar desde apenas os “custos diretos e indiretos de produção”, passando pelos bens e serviços “essenciais para o desenvolvimento da atividade da empresa”, e chegando até a “tudo que é necessário para produção, fabricação ou prestação de serviços”.

Deveras, também estas interpretações são plausíveis porque partem de duas premissas aceitáveis, quais sejam, que a não cumulatividade objetiva a expurgação da incidência sobreposta das contribuições em estudo e que a definição da base de creditamento deve levar em consideração a base de incidência ampla das referidas contribuições, a receita.

Efetivamente, tais premissas são verdadeiras e conduzem, inevitavelmente, a uma ampliação do tradicional significado de insumos na legislação tributária. Todavia, não se pode olvidar que essa ampliação deve ser restringida pela intersecção com três outras premissas também verdadeiras: que a abrangência da não cumulatividade de tributos não é necessariamente absoluta, tanto que os tributos sobre valor agregado podem variar sua extensão entre produto, renda e consumo; que, por determinação constitucional, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devem incidir sobre a receita, e não sobre a renda; e que, consoante será demonstrado à frente, no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, as listagens de hipóteses de creditamento da não cumulatividade das citadas contribuições foram organizadas de maneira a citar exaustivamente os dispêndios indiretos de produção e de prestação de serviços e a criar um critério de enquadramento dos dispêndios diretos para o exercício de tais atividades, albergados sobre a rubrica “insumos”.

Ainda, Marco Aurélio Greco indica que seriam insumos aqueles bens e serviços que mantenham com os fatores capital e trabalho estreita e específica relação de inerência. Indiscutivelmente, trata-se de um critério válido e extremamente útil porquanto parece alcançar as determinações legais e fornecer um instrumento eficaz de aferição nas situações concretas.

Todavia, aparentemente, o legislador não almejou conceder créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação ao fator trabalho quando protagonizado pela própria pessoa jurídica, ou seja, quando não há a contratação de outra pessoa jurídica para fornecimento da mão-de-obra, consoante vedação de creditamento constante do consta do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

A outro giro, como relatado, o Poder Judiciário encontra-se ainda em fase de maturação de entendimento pacificador da controvérsia supraexplanada, existindo ainda muitas decisões divergentes, fundamentadas, cada uma em algum dos entendimentos administrativos e doutrinários explicitados. Contudo, recentemente, parece que o STJ, responsável constitucionalmente pela uniformização da interpretação da legislação federal, inclina-se a adotar entendimento restritivo acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições em comento.

Do quanto exposto, observa-se que as divergências de entendimentos decorrem da consideração por vários operadores de apenas parte das premissas envolvidas na temática. Com efeito, parece que em muitos casos são utilizadas premissas verdadeiras, mas são desconsideradas outras premissas verdadeiras que também deveriam compor o raciocínio interpretativo em desenvolvimento.

Nessa trilha, exemplificativamente, em alguns casos privilegia-se a premissa da correspondência entre a base de débitos e a base de créditos das contribuições em estudo em detrimento da limitação de creditamento que decorre da premissa de permissão constitucional de tributação da receita, e não do lucro, e da própria literalidade dos textos normativos correlatos, e vice-versa.

Em razão disso, pretende-se, desse ponto em diante, analisar e fixar todas as premissas que são cabíveis e necessárias à formulação de uma conclusão válida



que apresente um conceito plausível de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

### **3.3. DAS DEFINIÇÕES INTERMEDIÁRIAS À DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO NA LEGISLAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS**

Para a definição do significado e da abrangência do conceito “insumo” utilizado na legislação das contribuições em estudo, várias perquirições intermediárias são necessárias e inafastáveis, objetivando descobrir e estabelecer todas as premissas integrantes do raciocínio, sob pena de desvirtuamento da análise para conclusões tendenciosas.

Nesse desiderato, deve-se perquirir preliminarmente qual a abrangência da não cumulatividade almejada na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Após, deve-se analisar qual a importância e a abrangência da correspondência entre a base de incidência e a base de creditamento das contribuições. Em seguida, cumpre estudar a natureza e a importância do rol de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação. E, por fim, é necessário verificar qual a abrangência do crédito na aquisição de insumos no contexto das hipóteses de creditamento arroladas pela legislação.

#### **3.3.1. A ABRANGÊNCIA DA NÃO CUMULATIVIDADE ALMEJADA NA LEGISLAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS**

Consoante explanado, a não cumulatividade das citadas contribuições foi estabelecida como implementação de ditame genérico da Constituição Federal (art. 195, § 12), pelo que, segundo reconhecido pela jurisprudência e por abalizada doutrina, o legislador dispunha de liberdade, ainda que não absoluta, para moldar às tais contribuições uma nova forma de apuração.

Todavia, não se pode olvidar que a efetivação da não cumulatividade na legislação das contribuições em comento não é tarefa singela e que a definição de sua abrangência está condicionada por vários comandos constitucionais.

Conforme relatado supra, a própria materialidade das mencionadas contribuições oferece resistência à não cumulatividade. Marco Aurélio Greco (GRECO, 2004, p. 103) sintetiza o imbróglio:

Ademais, como não há – subjacente à noção de receita – um ciclo econômico a ser considerado (posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa), os critérios para definir a dedutibilidade de valores devem ser construídos em função da realidade ‘receita’ como figura atrelada subjetivamente ao contribuinte, isoladamente considerado.

Há doutrinadores que entendem exigir a Constituição que o legislador ordinário implemente uma não cumulatividade plena, completa, integral, absoluta, para as contribuições em estudo, sendo indevidas quaisquer restrições às hipóteses de creditamento das citadas contribuições efetuadas pelo legislador. Exemplificativamente, Octavio Campos Fischer (FISCHER, 2011, p. 470) defende que:

Bem por isto, temos claro e inquestionável que, quando a Constituição de 1988 determina, de forma implícita ou explícita, o *dever de tributação não cumulativa*, não se pode admitir que o legislador infraconstitucional institua uma *não cumulatividade parcial* (exceto, como no caso do ICMS, quando a própria Constituição impõe restrições à compensação - isenção e não incidência, v. g). Este raciocínio inverte a lógica tradicional, pois entendemos que, por força do princípio de justiça tributária, *prima facie*, um tributo só pode ser cumulativo se houver autorização constitucional. E aí, a depender da configuração do ordenamento, podem existir *graus de cumulatividade: mais graves* (sem possibilidade de creditamento) *ou mais brandos* (com possibilidade de creditamento parcial). Caso contrário, não há meio termo, no sentido de que *não há meia não cumulatividade*. A não cumulatividade tem que ser plena.

Todavia, o contexto é complexo. De plano, constata-se que a hipótese de incidência das referidas contribuições mostra-se resistente ao sistema tradicional de operação da não cumulatividade. Com efeito, tais contribuições incidem sobre uma base impositiva agregada (o total da receita auferida pela pessoa jurídica, considerada como um todo que se completa ao final do mês), e não sobre uma base impositiva unitária, como sói ocorrer com os tributos em cascata (a saída do produto do estabelecimento, no caso do IPI, e a circulação de mercadorias ou serviços, no caso do ICMS).

Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2009, p. 130):

o que interessa para a lei tributária é determinado resultado sobre o qual incidirá o preceito, desencadeando efeitos jurídicos. Óbvio será que, na condição de resultado, estará sempre a depender dos elementos que o determinam

No caso das contribuições em estudo o resultado que a lei quer tributar não é a comercialização de qualquer objeto, mas a receita decorrente do agregado de comercializações efetuadas pela pessoa jurídica no mês. Assim, considerando que, em sua acepção tradicional a plurifasia que enseja a cumulatividade tributária, ocorre quando há a sucessiva circulação de um mesmo objeto ou daquele ao qual foi agregado, sob essa acepção, a incidência das contribuições sequer é plurifásica.

Vejam-se os ensinamentos de Fátima Fernandes Rodrigues de Souza e Ives Gandra da Silva Martins ( SOUZA; MARTINS, 2004, p. 21-22):

a não-cumulatividade é um sistema concebido para evitar que o tributo incidente numa etapa do ciclo econômico não vá compor a base de cálculo da etapa subsequente, utilizando-se do mecanismo da compensação e da transferência jurídica do ônus tributário.

Ora, no caso das contribuições do art. 195, I, b, a materialidade é auferir receita e faturamento... Diante da referida descrição, não parece, à primeira vista, pertinente cogitar de cumulatividade, pelo menos no sentido que essa expressão ostenta no âmbito do ICMS e do IPI.

Diferente do que ocorre nesses impostos, tais contribuições não têm como pressupostos de fato de sua incidência um ciclo econômico representado pelo encadeamento de operações ou negócios jurídicos, mas uma realidade ligada única e exclusivamente à pessoa do contribuinte, ou seja, à percepção de receita e/ou faturamento. ...

Daí não se afigura possível conceber que tais tributos sejam submetido aos mesmos mecanismos adotados relativamente a outros tributos de incidência plurifásica...

Consoante se argumentará adiante, as hipóteses de creditamento na operacionalização da não cumulatividade devem manter correspondência com as hipóteses de incidência do tributo em que ocorrem. Assim, a defendida não cumulatividade “plena” seria alcançada com a correlação absoluta entre base de débitos e base de créditos das contribuições em voga. Dito de outra forma, se a base de débitos é o auferimento de receitas, a base de créditos deveria ser o conjunto de dispêndios para tal necessários.

Ocorre que, considerando que as contribuições incidem sobre a receita auferida pelas pessoas jurídicas, e que, em regra, todos os dispêndios da pessoa jurídica com fins lucrativos objetivam alcançar receita, e, conseqüentemente, lucro, a concessão da não cumulatividade plena tornaria tais contribuições incidentes sobre

o lucro e não sobre a receita, em patente afronta às disposições do art. 195 da Constituição Federal (esse tema será melhor abordado no item 4.3.2).

Assim, constata-se que, diferentemente do que ocorre com a não cumulatividade do ICMS e do IPI, a formatação da não cumulatividade das contribuições em testilha dependia do sopesamento e harmonização de comandos constitucionais relativos tanto a ela quanto à base de incidência das contribuições.

Nesse contexto, o legislador instituiu a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com muitas peculiaridades em relação às sistemáticas antes instituídas para o IPI e para o ICMS.

Entre as peculiaridades está exatamente a abrangência da não cumulatividade perseguida com a instituição do novo modelo de tributação.

Constata-se que no regime de apuração não cumulativa, conquanto as contribuições em tela ostentem como base de cálculo o valor do **faturamento** do sujeito passivo, tomado como um todo, independentemente das operações que ocasionaram o ingresso de receitas, ressalvadas algumas exclusões (art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003), os **bens, serviços e operações** em relação aos quais se permite a apuração de créditos foram especificamente estabelecidos em uma lista consignada nas leis de regência (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004).

Daí infere-se que o legislador pretendeu estabelecer uma não cumulatividade restrita para a Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois, caso almeja-se estabelecer não cumulatividade plena, completa, das contribuições em lume, bastaria que, genericamente, permitisse creditamento em relação a dispêndios (custos e despesas) necessários à atividade de produção ou circulação de bens ou de prestação de serviços. Entretanto, preferiu o legislador discriminar as hipóteses de creditamento permitidas, deixando entrever sua intenção de restringir a não cumulatividade dos gravames em comento a um núcleo fechado de elementos.

Essa opção, conquanto questionável, não se mostra absurda ou antinatural, pois, nos termos supraexpendidos, a instituição de não cumulatividade plena no âmbito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins padece de restrições decorrentes da própria Constituição Federal.

Demais disso, também não se pode afirmar que a restrição às hipóteses de creditamento feita pelo legislador tenha subvertido a não cumulatividade das contribuições em tela, pois qualquer tributo que apresente sistemática de cobrança que permita, de algum modo, a expurgação, do valor a pagar em cada elo econômico, dos valores já pagos em elos anteriores da cadeia pode ser chamado de não cumulativo, plena ou parcialmente, a depender da extensão das permissões de creditamento estabelecidas. Exemplificativamente, como explanado supra, o imposto sobre valor agregado varia sua formatação pelos diversos países que o adotam, podendo assumir os tipos produto, renda ou consumo, em ordem crescente de abrangência da não cumulatividade que ostentam.

Dessarte, conclui-se que a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não intentou estabelecer não cumulatividade completa e irrestrita. Diversamente, estabeleceu não cumulatividade parcial e restrita ao núcleo de fatores econômicos que discrimina.

### **3.3.2 A IMPORTÂNCIA E A ABRANGÊNCIA DA CORRESPONDÊNCIA ENTRE A BASE DE INCIDÊNCIA E A BASE DE CREDITAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES**

Preliminarmente, salienta-se que, nesse estudo, a expressão “base de incidência” será utilizada como sinônimo de fato gerador, por razões a serem explicadas. Como ensina Amílcar Falcão, “Fato gerador é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato a que o legislador vincula o nascimento da obrigação de tributária” (FALCÃO, 1999, p. 2), e “em sua essência, substância ou consistência é o fato gerador um fato econômico, ao qual o Direito empresta relevo jurídico” (FALCÃO, 1999, p. 29).

Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2009, p. 238):

Várias locuções têm sido sugeridas pelos especialistas do Direito Tributário, para bem designar o antecedente ou suposto das normas que prescrevem as pressões de índole fiscal. Fala-se em situação-base, pressuposto de fato do tributo, suporte fático, fato imponível, hipótese de incidência, fato gerador etc

Efetivamente, sob todas elas quer-se abranger os fatos econômicos eleitos pela lei tributária como suporte fático para incidência da norma e consequente geração de obrigação tributária de pagamento.

Nesta obra, adotou-se precipuamente a expressão “base de incidência”, defendida por Geraldo Ataliba (ATALIBA, 1975, p. 51), com o objetivo de tornar mais evidente a comparação entre o conjunto de fatos econômicos que ocasionam o surgimento da obrigação tributária e o conjunto de fatos econômicos em relação aos quais a lei permite a apuração de créditos tributários, aqui chamado de “base de creditamento”.

Contudo, em algumas ocasiões, com esse mesmo objetivo também serão utilizadas as expressões “base de débitos”, representando a hipótese de incidência, e “base de créditos”, representando as hipóteses de creditamento das referidas contribuições, seguindo nomenclatura adotada por Adolpho Bergamini e Marcelo Magalhães Peixoto (BERGAMINI; PEIXOTO, 2011, p. 20).

Como relatado, vários estudiosos têm pautado na correspondência entre a base de incidência e a base de creditamento das contribuições em estudo sua interpretação acerca do conceito de insumos adotado na legislação correlata.

Evidentemente, cuida-se de técnica interpretativa extremamente plausível e aconselhável, já que as características da base de incidência de um tributo norteiam e permeiam todas as nuances de sua legislação.

Contudo, a consideração desse critério de interpretação tem sido, em muitos casos, enviesada. Não raro se observa que a exacerbação da importância desse critério interpretativo induz vários operadores a adaptarem à não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins critérios utilizados na legislação de outros tributos, notadamente do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto sobre a Renda.

Entretanto, não se pode olvidar que cada tributo onera um determinado fato econômico, e que, como regra geral do sistema tributário nacional, cada tributo ostenta seu próprio e exclusivo fator gerador, ou hipótese de incidência.

Dessarte, cada tributo goza de grande individualidade em relação aos demais tributos que apresentam base de incidência diferentes. Em outras palavras, se há certa congruência entre o Imposto sobre a Renda (IR) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), dada a similaridade entre suas regras matrizes, pouquíssima há entre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o mesmo Imposto sobre a Renda, tamanha a dessemelhança entre suas regras matrizes.

Consectariamente, a estanqueidade das regras matrizes e das bases de incidência dos diversos tributos tornam extremamente difícil a utilização “por empréstimo” de critérios específicos de interpretação entre eles.

Evidentemente que vários critérios genéricos de interpretação podem ser permutados na operacionalização dos tributos, como ocorre com princípios como o da boa-fé objetiva, da vedação do enriquecimento sem causa, da isonomia, da neutralidade tributária, entre outros.



Entretanto, a definição da abrangência do termo “insumo” na legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins parece questão específica demais na compleição dessas contribuições para ser definida por meio da utilização de critério de interpretação adaptado da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados ou do Imposto sobre a Renda, ou de qualquer outro tributo.

Analizando o voto do Ministro Campbell Marques, do Superior Tribunal de Justiça, proferido nos autos do Recurso Especial nº 1.246.317, em que o Ministro pugna acertadamente pela adoção de um critério formatado no âmbito da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para solução da controvérsia sobre o conceito de insumos, Luís Eduardo Schoueri e Matheus Cherulli Alcantara Viana, com brilhantismo, argumentam (SCHOUERI; VIANA, 2011, p. 423-424):

Diferentemente das teorias inspiradas pela legislação do IRPJ ou mesmo por critério contábeis, defende (o referido ministro) não serem quaisquer custos ou despesas aptos à geração de créditos, mas somente aqueles que se afigurem estritamente necessários à efetivação do processo produtivo em si, ainda que não sejam agregados ao produto final ou ao serviço prestado, desde que assegurem que ‘o processo exista ou se desenvolva com as qualidades pertinentes’. ...

Embora o voto ainda não seja definitivo, pensamos que, se confirmado, a recente postura do STJ sobre o tema merecerá aplauso, e se transformará em importante precedente jurisprudencial. O primeiro motivo para tanto é que, finalmente, desvincula-se o conceito de insumo da aplicação analógica de legislação estranha às contribuições. A nosso ver, não existe o menor cabimento justificar a aplicação de um conceito criado para aplicação dentro de um sistema específico a outro, simplesmente por um critério de maior conveniência. Embora pareça mais razoável, mesmo a adoção do critério da necessidade das despesas, importado da legislação do imposto sobre a renda, não se conforma totalmente com as contribuições. (itálico nosso)

Assim, sustenta-se que, ao invés de simplesmente adaptar um critério específico de interpretação utilizado no trato de qualquer outro tributo, deve-se, na interpretação da legislação das referidas contribuições, construir um critério próprio para definição da abrangência da hipótese de creditamento referente à aquisição de insumos, tendo, evidentemente, a regra matriz e a base de incidência dessas contribuições como pedras angulares.

Fixada essa premissa interpretativa, inicia-se a tentativa de identificação de um critério próprio da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para interpretação das hipóteses de creditamento da não cumulatividade dessas contribuições, e, mais especificamente, do termo “insumo” utilizado na definição de uma dessas hipóteses.

Por disposição constitucional, as contribuições em comento incidem sobre a receita ou sobre o faturamento auferidos pela pessoa jurídica, devendo a legislação definir alguns setores de atividade econômica em relação aos quais a incidência das contribuições será não cumulativa (art. 195, § 12, da Constituição Federal).

Assim, considerando a necessidade lógica de correlação, na operacionalização da não cumulatividade tributária, entre a base impositiva do tributo e a base de creditamento, infere-se que, no caso da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os elementos geradores de créditos devem, a princípio, ser aqueles que ocasionam o auferimento de receitas pela pessoa jurídica.

Marco Aurélio Greco (GRECO, 2004, p. 101) salienta muito bem a imperatividade da citada correspondência:

Não se pode olvidar que estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a ‘receita’, portanto, a não-cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita.

Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade de PIS e COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto.

Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos e funcionais) relevante para sua obtenção.

Deveras essa correlação parece mesmo inexorável, porquanto teratológica. Todavia, o mesmo não se pode dizer sobre a abrangência da correlação a ser estabelecida entre a base de créditos e a base de débitos das contribuições em referência.

Isso porque, como dito, sendo a base de débitos das citadas contribuições as receitas auferidas pela pessoa jurídica, a base de créditos da não cumulatividade

dessas contribuições deve ser o conjunto de dispêndios necessários à consecução dessas receitas. Contudo, nas pessoas jurídicas com fins lucrativos, todos os seus dispêndios são efetuados com o objetivo único de gerar receitas e, em última instância, lucros.

Daí porque, no âmbito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, se a busca da não cumulatividade fosse extremada, ocorreria somente a tributação do lucro auferido em cada etapa de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, o que desvirtuaria por completo a regra matriz de incidência dessas contribuições, que, conforme prescreve a Constituição Federal, persegue a tributação da receita recebida pela pessoa jurídica.

Decerto, essa conclusão não seria verdadeira na hipótese de contratação da mão-de-obra pela própria pessoa jurídica que intenta o creditamento, já que, sendo a não cumulatividade a expurgação dos valores de tributos já cobrados sobre os itens utilizados em um dado momento da cadeia econômica, não poderia haver creditamento em relação ao pagamento de salários, vez que os trabalhadores pessoas naturais não pagam as contribuições quando do recebimento. Não obstante, no plano teórico, bastaria que uma pessoa jurídica contratasse outra para lhe fornecer mão-de-obra que a implementação da não cumulatividade plena da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins conduziriam à tributação do lucro, e não da receita, ocasionando o citado desvirtuamento.

Em razão disso é que a legislação das citadas contribuições estabeleceu restrições a sua não cumulatividade, discriminando especificamente as hipóteses de creditamento permitidas aos sujeitos passivos e instituindo uma não cumulatividade parcial, conforme adrede demonstrado.

Nesse contexto, conclui-se que o critério de interpretação das hipóteses de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e, especificamente, do creditamento na aquisição de insumos, deve ser a necessidade e utilidade do dispêndio para a produção de receitas para a pessoa jurídica, observados os limites e restrições estabelecidos na legislação, porquanto incabível a permissão genérica de creditamento, dada a necessidade de observação da regra matriz de incidências das contribuições instituída pela Constituição Federal.

### **3.3.3. A NATUREZA E A IMPORTÂNCIA DO ROL DE HIPÓTESES DE CREDITAMENTO ESTABELECIDO PELA LEGISLAÇÃO**

Inicialmente, impende anotar a relevância da legislação positiva no direito tributário frente às demais fontes do direito. Isso ocorre porque nesse ramo do direito a Lei exerce principalmente duas funções especiais: a) limitar o poder de império do Estado sobre o patrimônio dos particulares, e, sob esse prisma, a legalidade representa verdadeira garantia individual dos cidadãos ante a ganância dos agentes estatais legiferantes ou executivos; b) expressar a vontade do Estado de tributar ou não tributar e em que medida tributar determinado fato econômico, e, sob esse prisma, a legalidade representa o poder de império do Estado que lhe permite invadir o patrimônio do particular para retirar os recursos de que necessita para cumprir suas funções.

Aforismaticamente, pode-se dizer que, no âmbito tributário, o Estado pode tudo e tão somente o que estabelecido na Lei. Daí porque no direito tributário se mostra extremamente importante analisar a legislação positiva posta.

Até este ponto do presente trabalho, foram analisados aspectos gerais e sistemáticos afetos à temática objeto de perquirição, como a abrangência da não cumulatividade almejada na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e a importância e a abrangência da correspondência entre a base de incidência e a base de creditamento das contribuições. Sem embargo, ante a explicada importância da norma legal no direito tributário, inicia-se agora, e complementa-se no item 4.3.4, um estudo detalhado da legislação da não cumulatividade das contribuições em tela referente ao tema insumos.

Definir a natureza e a importância do rol de hipóteses de creditamento estabelecido pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003, mostra-se relevante porque essa definição figura como fator preponderante na interpretação dos dispositivos do próprio rol, entre os quais se encontram aqueles que permitem o creditamento na aquisição de insumos.

Evidentemente, a definição da natureza e da importância do elenco de hipóteses de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins demanda a

utilização de uma diretriz geral, abstrata e sistemática de interpretação de normas tributárias, pois as normas correlatas constituem apenas mais uma no sistema tributário nacional e no microssistema erigido para operacionalizar a não cumulatividade das referidas contribuições.

Com a perquirição de um critério geral de interpretação da lista de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa objetiva-se definir se a mencionada lista é taxativa ou exemplificativa e se seus itens serão interpretados restritiva ou ampliativamente.

Nesse desiderato, deve-se relembrar a lição de Carlos Maximiliano (2010, p. 270-271) em relação às Leis Fiscais:

tratam-se as normas de tal espécie como se foram rigorosamente taxativas; deve, por isso, abster-se o aplicador de lhes restringir ou dilatar o sentido. ... Não suportam o recurso à analogia, nem a interpretação extensiva; as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, estrito

Essa diretriz parece mesmo a mais consentânea com as características da legislação fiscal. Decerto, vários fatores aconselham a utilização de interpretação restritiva e literal das disposições tributárias, de maneira a afastar as interpretações ampliativas e analógicas: a segurança jurídica decorrente da limitação do significado das disposições, tanto favoráveis ao Estado quanto ao sujeito passivo, à mensagem escrita na norma; a obediência à vontade política, presumidamente democrática, de tributar ou desonerar um ou outro fato econômico; a constante utilização da legislação tributária como instrumento de política econômica, ocasionando tratamentos propositalmente desiguais entre os sujeitos passivos ou entre os produtos tributados; a inevitável tendenciosidade das interpretações, pois sendo o tributo uma imposição instituída pelo Estado em seu favor contra o particular, é natural que os sujeitos da relação jurídica tributária sempre moldem uma interpretação favorável a si; a natureza eminentemente técnica das disposições, que afastam inúmeros vocábulos de sua acepção cotidiana; a estanqueidade das legislações relativas a cada tributo, que, por vezes, conferem ao mesmo vocábulo significados diferentes; a manutenção da higidez do sistema de tributação pretendido pelo legislador em cada elo ou fenômeno econômico ou em cada tributo.

Também Limongi França, analisando regras de interpretação adotadas na jurisprudência, declara que “Em matéria fiscal, a interpretação se fará restritivamente” (FRANÇA, 2010, p. 38).

Dessarte, pode-se, neste ponto, concluir que o rol de hipóteses de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecido nos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003, deve ser considerado taxativo, *numerus clausus*, e seus itens devem ser interpretados restritivamente.

#### **3.3.4. A ABRANGÊNCIA DO CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NO CONTEXTO DAS HIPÓTESES DE CREDITAMENTO ARROLADAS PELA LEGISLAÇÃO**

Consoante demonstrado supra, a legislação positiva estabelecida assume especial relevo no direito tributário, e, portanto, a significação de suas disposições deve ser analisada detidamente com esmero em todos os métodos de interpretação aplicáveis, o que se tem perseguido no tópico 4.3.3 e também o será neste tópico.

Mais especificamente, neste tópico analisar-se-á a participação do crédito na aquisição de insumos no contexto das hipóteses de creditamento arroladas pela legislação, com vistas a verificar se a legislação utilizou o termo *insumo* em sua acepção restritiva, que alcança apenas bens e serviços diretamente ligados ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços, ou em sua acepção ampliativa, que alcança todos os bens e serviços que de qualquer forma contribuem para a produção de bens ou para a prestação de serviços.

Conforme escólio de Carlos Maximiliano (MAXIMILIANO, 2010, p. 87-88), o principal e inafastável método de interpretação da norma legal a ser utilizado é a análise textual:

portanto, o primeiro esforço de quem pretende compreender pensamentos alheios orienta-se no sentido de entender a linguagem empregada. Daí se originou o processo verbal, ou filológico, de exegese. Atende à forma exterior do texto; preocupa-se com as acepções várias dos vocábulos; graças ao manejo relativamente

perfeito e ao conhecimento integral das leis e usos da linguagem, procura descobrir qual deve ou pode ser o sentido de uma frase, dispositivo ou norma

Dessarte, inicialmente, é necessário estudo detalhado do texto do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que instituem as hipóteses de creditamento permitidas pela citada legislação.

Tomando-se por base o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, discriminam-se os eventos que os mencionados dispositivos legais estabeleceram como geradores de créditos na não cumulatividade das contribuições.

No inciso I do citado art. 3º, permite-se o creditamento em relação à aquisição de bens para revenda, excetuando-se produtos sujeitos a concentração da incidência das contribuições em elos anteriores das cadeias econômicas.

No inciso II do mesmo artigo, centro da controvérsia analisada neste estudo, permite-se o creditamento em relação à aquisição de “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes”, excetuando-se situação muito específica referente à comercialização de veículos.

Por sua vez, no inciso III do artigo em voga, permite-se o creditamento em relação à aquisição de energia elétrica e energia térmica consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Já no inciso IV do referido artigo, permite-se o creditamento em relação ao pagamento de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”.

Por meio do inciso V do mencionado artigo, permite-se o creditamento em relação ao pagamento de “contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica”.

No inciso VI do artigo supracitado, permite-se o creditamento em relação à depreciação de “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo

imobilizado”, “para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”<sup>2</sup>.

Valendo-se do inciso VII do artigo em testilha, permite-se o creditamento em relação à depreciação de “edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa”<sup>3</sup>.

Ainda, no inciso VIII do artigo referido, permite-se o creditamento em relação ao valor dos “bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês” e tenha sido onerada pelas contribuições em estudo.

No inciso IX do artigo em voga, permite-se, na venda de mercadorias para revenda e de insumos para produção ou prestação de serviços, o creditamento em relação ao pagamento de armazenagem de mercadoria e de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Por fim, no inciso X do mesmo artigo, permite-se à pessoa jurídica que explore atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, creditamento em relação aos gastos com “vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados”.

Conforme se observa, dentre todas as hipóteses de creditamento estabelecidas, apenas duas albergam dispêndios diretamente atrelados à atividade de produção ou revenda de bens e de prestação de serviços, quais sejam aquisição de bens para revenda e de insumos para o desenvolvimento de tais atividades.

Com efeito, bens para revenda e insumos participam direta, específica, e inafastavelmente do processo de revenda e de produção de bens e de prestação de serviços, e sua influência no processo pode ser imediatamente percebida.

---

<sup>2</sup> Conforme art. 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, com redação dada pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, o crédito relativo a bens incorporados ao ativo imobilizado e a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, que somente podia ser apropriado na proporção depreciada mensalmente, pode ser aproveitado imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.

<sup>3</sup> Conforme art. 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, com redação dada pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, o crédito relativo a bens incorporados ao ativo imobilizado e a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, que somente podia ser apropriado na proporção depreciada mensalmente, pode ser aproveitado imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.



Diferentemente, todas as demais hipóteses de creditamento abrangem dispêndios que, conquanto necessários ao desenvolvimento das atividades da pessoa jurídica, relacionam-se apenas indiretamente com a atividade de produção ou revenda de bens e de prestação de serviços, quais sejam dispêndios com: energia elétrica e térmica; aluguéis de prédios e máquinas; arrendamento mercantil; depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado; depreciação ou aquisição de edificações e de benfeitorias em imóveis; armazenagem de mercadoria e de frete na operação de venda; e vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

Deveras, tais dispêndios decorrem da utilização pela pessoa jurídica de bens e serviços necessários à manutenção de todo seu funcionamento ou mesmo de sua existência e não especificamente à produção ou revenda de um determinado bem ou à prestação de um determinado serviço.

Daí porque parece que não foi a intenção do legislador abarcar no conceito de insumo todos os dispêndios da pessoa jurídica incorridos no desenvolvimento de suas atividades, mas apenas aqueles diretamente relacionados com a produção de bens ou a prestação de serviços.

Se o termo *insumo* tivesse sido utilizado em sua acepção ampliativa, quase todas, senão todas, as hipóteses de creditamento estabelecidas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, constituiriam redundância, pleonismo, letra morta, já que poderiam ser aglomeradas no conceito ampliativo de insumo.

Verdadeiramente, se o conceito de *insumo* abrangesse todos os bens e serviços necessários à produção de bens ou à prestação de serviços, já estariam acobertados por esse conceito todos os dispêndios listados nos citados dispositivos, como: a) energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; b) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; c) valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica; d) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na

produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; e) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa; f) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda; g) vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Abonar a interpretação ampliativa do conceito de insumo seria relegar à absoluta ineficácia a listagem de hipóteses de creditamento estabelecidas pela legislação de regência, aglutinando-as todas no conceito de insumo.

Ademais, se o conceito de *insumo* fosse o ampliativo, uma incoerência sistemática surgiria do fato de os dispositivos legais (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003) concederem créditos apenas em relação aos insumos utilizados nas atividades de produção de bens e de prestação de serviços e não concederem créditos aos insumos utilizados na atividade de revenda de bens. Com efeito, não parece existir fundamento para excluir as pessoas jurídicas comerciais do direito a qualquer crédito cuja hipótese de geração compartilha com outras pessoas jurídicas que têm direito a esse crédito.

Aliás, conforme observam Luís Eduardo Schoueri e Matheus Cherulli Alcantara Viana (SCHOUERI; VIANA, 2011, p. 423):

cabe ponderar que, tivesse sido a intenção do legislador que fosse possível a escrituração ampla e irrestrita, não haveria sequer a necessidade de utilizar o termo 'insumos', bastando que se referisse a gastos com a aquisição de bens e serviços pela pessoa jurídica contribuinte do PIS e da COFINS. O termo insumo pressupõe certa vinculação coma a atividade-fim, de certo. O que não é totalmente claro é qual o nível de vinculação exigido.

Na trilha do brocardo latino "*verba cum effectu, sunt accipienda*", doutrina e jurisprudência reconhecem como princípio basilar de hermenêutica jurídica que a Lei não contém palavras inúteis, ou seja, deve-se compreender os vocábulos legais como tendo alguma eficácia.

Nesse sentido, Limongi França, em obra destinada exclusivamente à hermenêutica jurídica, defende que “No texto da lei se entende não haver frase ou palavra inútil, supérflua ou sem efeito” (FRANÇA, 2010, p. 36).

Destarte, a interpretação mais plausível é que a Lei utilizou o termo *insumo* em sua acepção restritiva, sob pena de tornar ineficaz a discriminação de hipóteses de creditamento instituída pela legislação.

Entre outros, a citada interpretação restritiva teria o condão de explicar o motivo da exclusão da atividade comercial do direito de creditamento em relação à aquisição de insumos feita pela legislação das contribuições sobre a receita. Eis que, considerando-se insumos apenas os bens e serviços diretamente relacionados à atividade, no caso da revenda de bens os principais insumos seriam exatamente os bens para revenda, a cuja aquisição a legislação conferiu direito de creditamento, nos termos do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Nesse contexto, deve-se reconhecer que o termo *insumo* consignado no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de 2003, foi utilizado em sua acepção restritiva, para alcançar apenas bens e serviços diretamente relacionados com a produção de bens ou com a prestação de serviços.

Nesse ponto, exsurge importante analisar duas questões: a) se seria necessário ou útil relacionar este conceito de insumos em sua acepção restritiva com as definições de custos de produção e despesas operacionais consignadas nos arts. 290 e 299 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda); b) quais as implicações da adoção de interpretação restritiva do conceito de insumos em relação a combustíveis e lubrificantes utilizados pela pessoa jurídica.

Quanto aos custos de produção, vislumbra-se inegável simetria entre o rol de hipóteses de creditamento constantes do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e o rol de itens compreendidos no custo de produção de bens ou serviços constante do § 1º do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de

dezembro de 1977, transcrito no art. 290 do Regulamento do Imposto sobre a Renda. Veja-se a comparação:

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Art 13.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;

b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Lei nº 10.833, de 2003.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes....

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: I - de mão-de-obra paga a pessoa física;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

....

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

.....

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

Com efeito, verifica-se patente conexão entre as duas listagens colacionadas acima, conquanto a legislação da não cumulatividade das contribuições em tela tenha feito necessárias ampliações dos itens expressos na legislação do Imposto sobre a Renda. E, principalmente, verifica-se que todos os itens compreendidos no custo de produção estão, de alguma maneira, citados expressamente na legislação das contribuições.

Da comparação entre as duas listas, observa-se que os dispêndios com aquisição de “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” de que trata o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, estão em correspondência com os custos de aquisição de “matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção” referidos na alínea “a” do § 1º do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Deveras, da citada correspondência, parece mesmo defluir a acepção restritiva do termo *insumos* utilizado na legislação das contribuições, pois, por ela, somente seriam alcançados os “bens e serviços aplicados na produção” e, logicamente, na prestação de serviços.

Demais disso, parece irrazoável forçar correspondência entre os *insumos* citados na legislação das contribuições e os demais itens compreendidos no custo de produção citados na legislação do Imposto sobre a Renda, pois, como relatado, a correspondência já se dá entre estes itens e outros elementos da legislação das contribuições.

De outra banda, analisa-se se há relação entre o conceito de insumos adotado pela legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e o conceito de despesas operacionais estabelecido no art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Nota-se que o reconhecimento de correspondência entre os dois conceitos supracitados equivaleria à adoção da interpretação ampliativa do conceito de insumos na legislação das contribuições em voga. Ocorre que a adoção dessa

interpretação padece das vicissitudes apontadas anteriormente, o que inviabiliza o estabelecimento de correspondência entre os *insumos* referidos na legislação das Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e as despesas operacionais referidas no art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda.

Analizada a primeira questão citada acima, prossegue-se para a segunda questão posta, relativa às implicações da adoção de interpretação restritiva do conceito de insumos em relação a combustíveis e lubrificantes utilizados pela pessoa jurídica.

Conforme se observa no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estabelece-se que a pessoa jurídica poderá descontar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes”.

Restringindo a hermenêutica dos dispositivos à temática enfrentada, verifica-se que, no texto em exame, o advérbio<sup>4</sup> “inclusive” estabelece inexorável relação de pertinência entre as expressões “utilizados como insumo” e “combustíveis e lubrificantes”. Daí, conclui-se que o legislador considerou que combustíveis e lubrificantes também estão inseridos no conceito de insumo estabelecido por ele.

Essa conclusão é importante porque deixa patente que, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o legislador quis abranger sob o conceito de *insumo* também os bens e serviços necessários para garantir o funcionamento das máquinas, equipamentos e veículos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços.

Ora, esta é a única explicação plausível para a referência dos citados dispositivos legais a combustíveis e lubrificantes, que, como sabido, são consumidos em máquinas, equipamentos, e veículos e, em regra, não se agregam ao objeto em processamento e nem mesmo mantêm contato direto com este.

---

<sup>4</sup> Há divergências sobre a classificação morfológica de vocábulos denotativos de inclusão como “inclusive”.

Neste ponto, mostram-se precisas as lições de Marco Aurélio Greco (GRECO, 2004, p. 120):

Quanto a dispêndios ligados ao funcionamento do fator de produção 'capital', as leis examinadas são explícitas.

De fato, a parte final do inciso II do seu art. 3º é literal ao prever que a dedução abrange

'... inclusive combustíveis...'

Estes são os elementos que 'fazem funcionar' o fator capital (no que se refere à máquinas, veículos, etc).

Por sua vez, nesse mesmo inciso, as leis prevêm que, dentre os valores a considerar, estão

'... inclusive ... lubrificantes...'

Ora, estes são elementos que fazem com que o fator capital "continue funcionando".

Mais do que as singelas palavras utilizadas, importante é identificar a racionalidade que informa estas previsões. A razão lógica da previsão não é o singelo fato de haver pagamento de combustíveis e lubrificantes. A ratio da regra está no reconhecimento da configuração de um relevante grau de inerência entre o dispêndio e o fator de produção tomado em consideração. Dispêndios em algo que permita fazer funcionar ou permita fazer continuar funcionando o fator de produção estão abrangidos pelo preceito do inciso II do art. 3º das leis em exame.

Assim é, pois, a regra legal que autoriza a dedução contemplada na "utilização como insumo", conceito cuja amplitude é explicitada pela parte final, ao dizer que essa regra alcança 'inclusive' combustíveis e lubrificantes. Ora, se a regra alcança 'inclusive' é porque a hipótese da regra já a alcança. A parte final 'está incluída' na hipótese da regra, portanto, sempre lá esteve.

Completamente diferente é o caso quando o legislador quer tomar uma hipótese não abrangida por determinada regra e submetê-la ao mesmo regime. Neste caso, ele não se utiliza de uma 'inclusão', mas sim de uma remissão ou chamamento por equivalência, freqüentemente através do advérbio 'também'.

Ou seja, quando o segundo elemento da referência já pertence ao conjunto previsto no primeiro elemento, o legislador utiliza-se do 'inclusive'; quando o segundo elemento difere do primeiro, a norma prevê o 'também'.

Conforme se observa, o autor assevera, com razão, que a referência da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, a combustíveis e lubrificantes como insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins serviu de pálio à permissão de creditamento em relação aos dispêndios com bens e serviços necessários para garantir o funcionamento dos bens de capital utilizados pela pessoa jurídica.

Nada obstante, uma limitação a essa regra decorre dos próprios dispositivos em estudo. Reescrevendo o texto do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, chega-se à seguinte redação: “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes ‘utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda’”. Isso porque o advérbio “inclusive” estende para os combustíveis e lubrificantes tanto a qualidade de *insumos* como a condição de utilização nas citadas atividades.

Destarte, considerando toda a argumentação supraexpendida acerca da organização da lista de hipóteses de creditamento estabelecida nos dispositivos em estudo, plausivelmente conclui-se que somente são considerados insumos do processo bens e serviços necessários para garantir o funcionamento de máquinas, equipamentos e veículos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços.

Com efeito, a par da interpretação gramatical dos incisos em comento, parece inconteste que não se pretendeu permitir creditamento em relação aos dispêndios com combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em atividades acessórias ou indiretas em relação à produção ou revenda de bens ou à prestação de serviços, como o transporte de executivos, de trabalhadores, entre outros.

### **3.4. DO CONCEITO DE INSUMO NA LEGISLAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS**

Até este ponto, foram fixadas várias premissas que, analisadas conjuntamente, permitem identificar o conceito de insumo adotado pela legislação da não cumulatividade Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Repisam-se rapidamente as premissas estabelecidas.

Inicialmente, verificou-se que qualquer tributo que apresente sistemática de cobrança que permita, de algum modo, a expurgação, do valor a pagar em cada elo



econômico, dos valores já pagos em elos anteriores da cadeia pode ser considerado não cumulativo.

Constatou-se que, dada a necessidade de, em subordinação à Constituição Federal, fazer as contribuições incidirem sobre a receita e não sobre a renda, a legislação das contribuições em tela estabeleceu uma não cumulatividade parcial e restrita ao núcleo de fatores econômicos que discriminou, e não ampla e irrestrita.

Identificou-se a necessidade de construir um critério interno à legislação das contribuições em estudo para interpretação da abrangência da hipótese de creditamento referente à aquisição de insumos, e não meramente adaptar um critério formatado no âmbito de outros tributos.

Observou-se que, na construção do citado critério interpretativo, a necessidade de correlação entre a base de incidência de débitos (receita auferida mensalmente pela pessoa jurídica) e a base de creditamento das mencionadas contribuições deve ser considerada em contraposição à obrigatoriedade de observação da regra matriz de incidência das contribuições instituída pela Constituição Federal (a receita, e não o lucro).

Concluiu-se que o critério de interpretação das hipóteses de creditamento estabelecidas pela legislação das referidas contribuições, e, especificamente, do creditamento na aquisição de insumos, deve ser a necessidade e utilidade do dispêndio para a produção de receitas para a pessoa jurídica, observados os limites e restrições estabelecidos pela mesma legislação.

Constatou-se que o rol de hipóteses de creditamento da não cumulatividade das contribuições em comento estabelecido no art. 3º das Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, deve considerado taxativo, *numerus clausus*, e seus itens devem ser interpretados restritivamente.

Observou-se que o citado rol de hipóteses de creditamento foi explicitamente organizado de maneira a segregar em rubricas distintas a referência aos dispêndios da pessoa jurídica diretamente relacionados à revenda ou produção de bens e à prestação de serviços daqueles indiretamente relacionados a tais atividades; sendo

abrangidos sob as rubricas “bens adquiridos para revenda” e “insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens” os dispêndios diretamente relacionados às mencionadas atividades, e aglomerados sob as demais rubricas os dispêndios com elas relacionados indiretamente.

Pugnou-se que a interpretação das hipóteses de creditamento estabelecidas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser formatada de maneira a conferir significado e relevância a todas elas, e não de forma a tornar alguma ou algumas desnecessárias e redundantes.

Assim, concluiu-se que o termo insumo consignado no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, foi utilizado em sua acepção restritiva, alcançando apenas bens e serviços diretamente vinculados ao processo de produção de bens e de prestação de serviços.

Adiante, verificou-se que a referência dos mencionados dispositivos a “combustíveis e lubrificantes”, considerada em combinação com a acepção restritiva do termo *insumo*, induz à conclusão de que também são considerados insumos os bens e serviços necessários ao funcionamento de máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços.

Por fim, deve-se considerar que o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, somente admitem como insumos para fins de creditamento na não cumulatividade das contribuições em estudo os bens e serviços utilizados na produção de bens e na prestação de serviços “destinados à venda”, restando excluídos da possibilidade de creditamento os bens e serviços utilizados na produção de bens que serão, estes sim, utilizados como insumo na produção de outro bem ou na prestação de um serviço, os quais serão efetivamente “vendidos” a terceiros. Conquanto seja uma diretriz questionável sob o aspecto econômico, parece ser mesmo essa a determinação legal, vez que a expressão “destinados à venda” utilizada nos dispositivos supracitados restringe explicitamente a abrangência da hipótese de creditamento em análise.

Diante de todas essas premissas, conclui-se, como **desfecho primário** da perquirição empreendida neste trabalho, que, na legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o termo *insumo* abrange:

- a) bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços destinados à venda;
- b) bens e serviços necessários ao funcionamento de máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços destinados à venda.

Evidentemente, a expressão “diretamente utilizados”, conquanto significativa, é demasiadamente subjetiva e, para ter efetividade prática, necessita ser expandida.

Por diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, entendem-se os bens e serviços que apresentam relação imediata com as referidas atividades, ou seja, aqueles nelas diretamente utilizados. Evidentemente, a relação de bens e serviços com determinado processo de produção de bens ou de prestação de serviços é imediata quando suas utilidades contribuem por si mesmas para o processo, não dependendo de qualquer outro bem ou serviço para contribuir para o processo.

Todavia, para que essa afirmação tenha utilidade prática, é necessário detalhar ainda mais as características da relação estabelecida entre o bem ou o serviço utilizados e o processo de elaboração de produto ou de prestação de serviço desenvolvido que permite caracterizá-los como insumo para fins de creditamento no regime de apuração não cumulativa das contribuições em estudo.

Verifica-se que a necessidade de relação direta com a produção de bens ou com a prestação de serviços destinados à venda afasta a possibilidade de se considerar insumos os bens e serviços utilizados acessoriamente no processo de produção ou de prestação de serviços, não se vinculando especificamente com atividade de produção de bens ou de serviços, mas genericamente com o funcionamento da pessoa jurídica.

Ademais, como visto, a necessidade de relação direta com a produção de bens ou com a prestação de serviços destinados à venda, ou com o funcionamento das máquinas necessárias ao desenvolvimento de tais atividades, exclui do conceito de insumos os bens e serviços utilizados na produção de bens que, ao invés de serem vendidos a terceiros, serão utilizados como insumo em outro processo de produção ou de prestação de serviço (situação que ocorre com frequência em empresas integradas).

Neste ponto, como **desfecho secundário** para a análise entabulada neste estudo, intenta-se especificar as características da relação mantida entre bens e serviços e a atividade da pessoa jurídica que permitem, com base na sugestão de conceito entabulada neste trabalho, considera-los insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Por didático, a definição será feita separadamente para bens e para serviços.

Em relação aos bens, podem ser considerados insumos aqueles que:

- a) no caso de produção de bens, inclusive para fornecimento na execução de um serviço:
  - vertam sua utilidade diretamente *na* produção, integrando o produto em elaboração, como ocorre com a matéria-prima e o produto intermediário;
  - vertam sua utilidade *sobre* o produto em elaboração, como embalagens, tintas, revestimentos, etc;
  - vertam sua utilidade para garantir o funcionamento de máquinas, equipamentos e veículos que sejam diretamente utilizados na produção de bens, como combustíveis, lubrificantes, e peças de reposição etc;
- b) no caso de prestação de serviços:
  - vertam sua utilidade diretamente *na* prestação, integrando o serviço prestado, como ocorre com os bens consumidos ou fornecidos na prestação de serviços;

- vertam sua utilidade diretamente para garantir o funcionamento de máquinas, equipamentos e veículos que sejam diretamente utilizados na prestação de serviços, como combustíveis, lubrificantes, e peças de reposição;

Evidentemente que os bens que integram o ativo imobilizado da pessoa jurídica não podem gerar crédito na modalidade aquisição de insumos porque o inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permitem o creditamento em relação à depreciação desses bens. Aliás, a partir de julho de 2012, o art. 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774, de 2008, com redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011, permite o aproveitamento imediato de crédito na aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado.

Assim, como os bens que integram o imobilizado da pessoa jurídica geram créditos das contribuições em referência por si sós, não podem gerar crédito também na modalidade insumos, sob pena de desvirtuamento do sistema de correspondência entre débitos e créditos instituído pela legislação.

Em relação aos serviços, podem ser considerados insumos aqueles que:

c) no caso de produção de bens:

- vertam sua utilidade especificamente *para* o produto a ser elaborado, como projetos, estudos de viabilidade, etc;
- vertam sua utilidade *sobre* o produto em elaboração, como serviço de pintura, de revestimento, de aperfeiçoamento, etc;
- vertam sua utilidade para garantir o funcionamento de máquinas, equipamentos e veículos que sejam diretamente utilizados na produção de bens, como serviços de manutenção e reforma;

d) no caso de prestação de serviços:

- vertam sua utilidade paralela e confluentemente com outros serviços no transcurso de uma prestação de serviço principal,

como ocorre com os serviços preparatórios ou auxiliares a um outro serviço;

- vertam sua utilidade para garantir o funcionamento de máquinas, equipamentos e veículos que sejam diretamente utilizados na prestação de serviços, como serviços de manutenção e reforma.

Deveras, com base nesse conceito apresentado, a mão-de-obra diretamente utilizada na produção de bens ou na prestação de serviços poderia ser considerada serviço insumo. Todavia, a legislação vedou expressamente a possibilidade de creditamento em relação a esse serviço, conforme consta do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

Daí porque não se pode corroborar por inteiro o supratranscrito entendimento de Marco Aurélio Greco (GRECO, 2004, p. 122) de que o critério de inerência permitiria também o creditamento na modalidade aquisição de insumos em relação a todos os dispêndios que mantenham relação com o fator trabalho. Eis que a vedação de creditamento em relação aos dispêndios relativos ao fator trabalho protagonizados pela própria pessoa jurídica, ou seja, sem a contratação de outra pessoa jurídica para fornecimento da mão-de-obra, está expressa nas Leis de regência.

Conforme se observa, a conclusão entabulada acerca do conceito de insumo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins propugna um enquadramento extremamente relativista, que somente pode ser verificado pela análise do caso concreto, com a identificação detalhada do processo de produção ou de prestação de serviços da pessoa jurídica.

Em razão disso, tem sido grande o clamor pela alteração dessa sistemática, pugnando-se pela definição de regras mais claras e de critérios objetivos e abstratos para a definição das hipóteses de creditamento das mencionadas contribuições.

Noticiam os meios de comunicação que o Governo Federal está mesmo estudando uma reformulação da legislação da não cumulatividade Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pautada na unificação das duas contribuições e na simplificação de suas legislações (VEJA, 2013):

O governo federal dá os últimos retoques para mudar a estrutura de dois dos mais complexos tributos do país, o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). A proposta é transformar os dois tributos federais em um só, o que exigiria a criação de um novo imposto, a Contribuição sobre Receitas (CSR). A mudança é considerada prioritária pela presidente Dilma Rousseff, que deseja anunciar as novas regras ainda neste primeiro semestre.

Decerto, toda a sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins instituída pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003, mostra-se deveras complexa, dificultando a atuação de seus sujeitos passivos e da administração tributária, sobretudo em razão das características extremamente relativistas conferidas por tal legislação à hipótese de creditamento consubstanciada na aquisição de insumos, já que se exige identificação minuciosa da operação da atividade da pessoa jurídica para verificar se determinado bem ou serviço constitui insumo para tal.

### 3.5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste estudo, analisaram-se, sob os aspectos normativo, administrativo, jurisprudencial e doutrinário, as interpretações acerca da abrangência da hipótese de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição de insumos para produção de bens ou para prestação de serviços, bem como se propôs uma interpretação considerada adequada.

Verificou-se que existem muitos entendimentos acerca do mencionado conceito de insumos, cada um sustentado por respeitáveis operadores do direito com base em premissas argumentativas plausíveis, o que mostra a complexidade da questão.

A RFB apresenta entendimento restritivo acerca do conceito de insumos, exigindo utilização direta deles na produção de bens ou na prestação de serviços, e no caso de bens insumos, a ocorrência de alterações físicas em razão da ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração.

Por sua vez, parcela considerável dos doutrinadores defendem uma interpretação ampliativa do conceito de insumos, fazendo tal conceito alcançar desde apenas os “custos diretos e indiretos de produção”, passando pelos bens e serviços “essenciais para o desenvolvimento da atividade da empresa”, e chegando até a “tudo que é necessário para produção, fabricação ou prestação de serviços”.

Ainda, ressalta-se a coerente tese de Marco Aurélio Greco, que indica serem insumos aqueles bens e serviços que mantenham com os fatores capital e trabalho estreita e específica relação de inerência.

De outra banda, observa-se que o Poder Judiciário encontra-se ainda em fase de maturação de entendimento pacificador da controvérsia supraexplanada, existindo ainda muitas decisões divergentes, fundamentadas, cada uma em algum dos entendimentos administrativos e doutrinários explicitados. Contudo, recentemente, o STJ, julgando caso específico sobre a temática em voga, parece ter indicado que adotará entendimento restritivo acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições em comento.



Após a exposição das principais interpretações praticadas, argumentou-se que, aparentemente, as divergências de entendimentos decorrem da consideração por vários operadores de apenas parte das premissas envolvidas na temática. Consignou-se que, em muitos casos, são utilizadas premissas verdadeiras, mas são desconsideradas outras premissas igualmente verdadeiras que também deveriam compor o raciocínio interpretativo em desenvolvimento. Assim, iniciou-se uma tentativa de identificar todas as premissas que devem ser consideradas na identificação do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Nesse desiderato, pesquisou-se a abrangência da não cumulatividade almejada na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; a importância e a abrangência da correspondência entre a base de incidência e a base de creditamento das contribuições; a natureza e a importância do rol de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação; e a abrangência do crédito na aquisição de insumos no contexto das hipóteses de creditamento arroladas pela legislação.

Destarte, após fixadas as premissas interpretativas decorrentes das mencionadas pesquisas, concluiu-se, como desfecho primário deste estudo, que, na legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o termo insumo abrange bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços destinados à venda e também aqueles necessários ao funcionamento de máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços destinados à venda.

Sem embargo, em razão da subjetividade da expressão “diretamente utilizados”, prosseguiu-se na pesquisa de seu detalhamento, de forma a tornar concreta e útil a mencionada conclusão primária. Assim, concluiu-se, como desfecho secundário deste estudo, que podem ser considerados insumos: a) em relação aos bens, exceto aqueles que integram o ativo imobilizado da pessoa jurídica, aqueles que: a.1) no caso de produção de bens, inclusive para fornecimento na execução de um serviço: a.1.1) vertam sua utilidade diretamente *na* produção, integrando o produto em elaboração, como ocorre com a matéria-prima e o produto intermediário; a.1.2) vertam sua utilidade *sobre* o produto em elaboração, como embalagens,

tintas, revestimentos, etc; a.1.3) vertam sua utilidade *para* garantir o funcionamento de máquinas, equipamentos e veículos que sejam diretamente utilizados na produção de bens, como combustíveis, lubrificantes, e peças de reposição etc; a.2) no caso de prestação de serviços: a.2.1) vertam sua utilidade diretamente *na* prestação, integrando o serviço prestado, como ocorre com os bens consumidos ou fornecidos na prestação de serviços; a.2.2) vertam sua utilidade diretamente *para* garantir o funcionamento de máquinas, equipamentos e veículos que sejam diretamente utilizados na prestação de serviços, como combustíveis, lubrificantes, e peças de reposição; b) em relação aos serviços, exceto a mão-de-obra de pessoa natural contratada pela própria pessoa jurídica, aqueles que: b.1) no caso de produção de bens: b.1.1) vertam sua utilidade especificamente *para* o produto a ser elaborado, como projetos, estudos de viabilidade, etc; b.1.2) vertam sua utilidade *sobre* o produto em elaboração, como serviço de pintura, de revestimento, de aperfeiçoamento, etc; b.1.3) vertam sua utilidade *para* garantir o funcionamento de máquinas, equipamentos e veículos que sejam diretamente utilizados na produção de bens, como serviços de manutenção e reforma; b.2) no caso de prestação de serviços: b.2.1) vertam sua utilidade paralela e confluentemente com outros serviços no transcurso de uma prestação de serviço principal, como ocorre com os serviços preparatórios ou auxiliares a um outro serviço; b.2.2) vertam sua utilidade *para* garantir o funcionamento de máquinas, equipamentos e veículos que sejam diretamente utilizados na prestação de serviços, como serviços de manutenção e reforma.

Diante dessas conclusões, observou-se que a sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins instituída pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003, mostrou-se deveras complexa, dificultando a atuação de seus sujeitos passivos e da administração tributária, sobretudo em razão das características extremamente relativistas conferidas por tal legislação à hipótese de creditamento consubstanciada na aquisição de insumos, já que se exige identificação minuciosa da operação da atividade da pessoa jurídica para verificar se determinado bem ou serviço constitui insumo para tal.

## REFERÊNCIAS

ABREU, José Ritter de. *A Tributação do Valor Adicionado no Mercosul, em Países Federados e na União Européia: mecanismos e ajustes de fronteira*. Brasília: ESAF, 2004.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Créditos de PIS e Cofins sobre insumos*. São Paulo: Prognose Editora, 2010.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. PIS e COFINS: Do conceito de insumo para fins de escrituração de créditos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA Junior, Gilberto de Castro (coord.). *PIS e COFINS à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP Editora, 2011, p. 99-115.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O conceito de insumos aplicável ao cálculo de créditos de PIS e COFINS segundo o entendimento do CARF. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA Junior, Gilberto de Castro (coord.). *PIS e COFINS à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP Editora, 2011, p. 15-40.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Diário Oficial da União, Brasília, n. 228, 26 de novembro de 2002. Seção 1. p. 47.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, n. 252, 31 de dezembro de 2002, Edição Extra. Seção 1. p. 2.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, n. 253-A, 30 de dezembro de 2003 - Edição Extra. Seção 1. p. 1.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, n. 50, 15 de março de 2004. Seção 1. p. 28.

BRASIL. Presidência da República. *Exposição de Motivos MF 00211 EM MPV PIS PASEP*. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto 2002. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Exm/2002/211-MF-02.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm)>. Acesso em 12 set. 2012.

BRASIL. Presidência da República. *Exposição de Motivos EM nº 197-A/2003 – MF*. Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Exm/2003/EM\\_no\\_197a2003\\_\\_mf.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003__mf.htm)>. Acesso em 12 set. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 353.657, do Tribunal Pleno, Brasília, 23 de junho de 2010. Diário da Justiça Eletrônico, publicação 20 ago. 2010, p. 914.

BRASIL. Tribunal Regional Federal. (1. Região). Apelação cível n. 200538100031218. Processo n. 200538100031218. Relator: Juiz Federal Grigório Carlos dos Santos. Órgão julgador: 5ª turma suplementar. Fonte e-DJF1. Data:16 nov 2012 p. 1108.

BRASIL. Tribunal Regional Federal. (3. Região). Apelação cível n. 328939. Processo n. 00027591820104036126. Relator: Juiz Convocado Paulo Sarno. Órgão julgador: quarta turma. Fonte e-djf3. Data:16 abr 2013.

BRASIL. Tribunal Regional Federal. (4. Região). Apelação cível n. 0000007-25.2010.404.7200. Relator: Leandro Paulsen. Órgão julgador: primeira turma. Fonte: D.E. 04 jul 2012.

CARVALHO, Antônio Gilson Aragão de. *Não cumulatividade*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Não-Cumulatividade Tributária*. São

Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2009, p. 63-102.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 5. ed. São Paulo: Quatier Latin, 2009.

CINTRA, Carlos César Souza. A não-cumulatividade no direito tributário brasileiro: teoria e prática. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Não-Cumulatividade Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2009, p. 103-151.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FISCHER, Octavio Campos. PIS-COFINS, a não cumulatividade e o problema dos “insumos”. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA Junior, Gilberto de Castro (coord.). *PIS e COFINS à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP Editora, 2011, p. 465-480.

FRANÇA, R. Limongi. *Hermenêutica Jurídica*. 10. ed. rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

FURLAN, Anderson; VELLOSO, Andrei Pitten. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Não-Cumulatividade Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2009, p. 24-56.

GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). *Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: IOB Thompson ; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004, p. 101-122.

MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. *Não-cumulatividade do PIS e da COFINS*. 2009. Dissertação (Mestrado)-Direito Econômico e Financeiro, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22062010-083058/>>. Acesso em: 20 set. 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTAGNA, Ricardo; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. Direito à escrituração de créditos do PIS e da

Cofins em relação às despesas com marketing e publicidade e com taxa de emissão de boletos de administradoras de cartões de créditos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 208, p. 75-90, jan. 2013.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

MICHAELIS: moderno dicionário da língua portuguesa. Verbetes “insumo”. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998.

MOREIRA, André Mendes. *Não-Cumulatividade Tributária no Brasil e no Mundo: Origens, Conceito e Pressupostos*. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/Nao-cumulatividade-tributaria-no-Brasil-e-no-mundo-origens-conceito-e-pressupostos.pdf>>. Acesso em 12 set. 2012.

MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro; COSTA, Mariana Nunes. O conceito de insumos para fins de PIS e COFINS não cumulativos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA Junior, Gilberto de Castro (coord.). *PIS e COFINS à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP Editora, 2011, p. 233-244.

MORENO, Antônio; MENDONÇA, Raquel Borba de. *O conflito na conceituação de “insumo” e as recentes decisões do “Carf” sobre os créditos das contribuições do “pis” e da “cofins”*. Revista Discente DIREITO GV – redGV, ano 02, v. 01, n. 3. jul. 2013. Disponível em: [http://direitogv.fgv.br/sites/direitogv.fgv.br/files/artigo-Edicao-revista/redgv\\_3ed\\_artigo\\_1\\_-\\_o\\_conflito\\_na\\_conceituacao\\_de\\_insumo\\_e\\_as\\_recentes\\_decisoes\\_do\\_carf.pdf](http://direitogv.fgv.br/sites/direitogv.fgv.br/files/artigo-Edicao-revista/redgv_3ed_artigo_1_-_o_conflito_na_conceituacao_de_insumo_e_as_recentes_decisoes_do_carf.pdf). Acesso em: 09 set 2013.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à “não cumulatividade” da Cofins e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coord.). *PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 47-48.

PESSÔA, Leonel Cesarino; SILVA, Marcello Muniz da; CAMPANÁRIO, Milton de Abreu. *Custo tributário em projetos de investimentos: o caso dos créditos de ICMS*. Revista Brasileira de Gestão de Negócios, 2011, v. 13, n. 38. Disponível em: <http://rbgn.fecap.br/RBGN/article/view/752>. Acesso em 16 set. 2013.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Não-Cumulatividade Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2009, p. 408-422.

PRIBERRAM, Dicionário Priberam da Língua Portuguesa 2010. Verbetes "insumo". Disponível em: <http://www.priberam.pt/dlpo/dlpo.aspx?pal=INSUMO>. Acesso em: 23 jul. 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo; VIANA, Matheus Cherulli Alcantara. O termo "insumos" na legislação das contribuições sociais ao PIS/PASEP e à COFINS: a discussão e os novos contornos jurisprudenciais sobre o tema. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA Junior, Gilberto de Castro (coord.). *PIS e COFINS à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP Editora, 2011, p. 405-426.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de; MARTINS, Ives Gandra da Silva. A não-cumulatividade das contribuições: PIS/PASEP e COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). *Não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 11-24.

TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

VEJA. *Governo quer unificar PIS e Cofins ainda no primeiro semestre*. Revista Veja, 30 jan. 2013. Disponível em: <http://veja.abril.com.br/noticia/economia/governo-quer-unificar-pis-e-cofins-ainda-no-primeiro-semester>. Acesso em: 11 set. 2013.

VIANA, Leilson Soares. A Cumulatividade e a Não Cumulatividade do PIS e da Cofins. *Gestão e Conhecimento*, v. 3, n. 2, art. 4, mar./jun. 2007. Disponível em: <http://www.pucpcaldas.br/graduacao/administracao/revista/v3n2/v3n2a4.pdf>. Acesso em: 09 set. 2013.

WILD, Rafaela Sabino Caliman. Do conceito de "insumos" para fins de crédito das contribuições para o PIS e a Cofins não cumulativas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 208, p. 104-112, jan. 2013.